

PROCESSO	- A. I. N° 298938.0602/08-3
RECORRENTE	- COTESI DO BRASIL – COMERCIO, INDÚSTRIA DE FIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0221-04/09
ORIGEM	- INFRAZ SERRINHA
INTERNET	- 18/11/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0339-12/11

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. O roteiro de fiscalização aplicado e que apurou omissão de entrada em processo de industrialização (fabril), na situação sob análise, é absolutamente inadequado, descabendo a exigência do imposto a título de presunção de omissão de saídas tributadas anteriores, visto que, não há nos autos comprovação da ocorrência anterior de saídas tributadas pelo ICMS, ao contrário, a cópia dos livros fiscais presentes nos autos, indicam que, praticamente, a totalidade das operações de saídas se destinou à exportação. Ademais, não faz sentido exigir imposto por omissão de entradas de produtos beneficiados pelo próprio recorrente, ou seja, omissão de entrada de produto acabado. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, condenando o recorrente ao pagamento do ICMS no valor de R\$ 51.599,66, acrescido da multa de 70% e dos acréscimos legais.

O Auto de Infração, lavrado contra o recorrente em 30/06/2008, decorreu da apuração pelo Fisco estadual da infração abaixo transcrita:

Infração 1 - Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas 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.

Consta na descrição dos fatos: “*Omissão de entradas no valor de R\$396.546,52 apurada mediante levantamento quantitativo de estoque exercício fechado nos períodos de 2004 a 2006, gerando ICMS a recolher no valor de R\$67.412,92.*”

A 4ª JJF, após análise das peças processuais, proferiu Decisão, abaixo transcrita, onde é mantida parcialmente a autuação, entendendo que restam caracterizadas as diferenças encontradas no levantamento quantitativo realizado, como segue:

(...)

“*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.

Analisando 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 diferida, 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.

Cientificado da Decisão acima, o recorrente ingressou com Recurso Voluntário tempestivo, colacionados às fls. 306 a 310, com documentos anexos às fls. 311 a 516, reiterando os termos contidos nas Razões de Defesa inicial, aduzindo, inicialmente, que as diferenças apontadas no levantamento quantitativo realizado pelo Fisco referem-se a perdas ocorridas no processo produtivo. Aduz também, que se as indicadas omissões tivessem efetivamente ocorrido, ainda assim, não haveria o que se falar em tributação, dado que quase a totalidade de suas saídas não são alcançadas pelo ICMS, vez que se destinam à exportação para o exterior.

Afirma que a quase totalidade de seus insumos (fibra de sisal beneficiada) é adquirida de produtores rurais ou empresas beneficiadoras e destaca que está regularmente autorizado a operar no regime de diferimento, o que implica na desnecessidade de recolhimento do ICMS nas entradas dos referidos produtos - art. 347, § 3º, I, "a", do RICMS-BA.

Cita trecho da Decisão recorrida referentemente à indicação de que lhe caberia provar a efetiva destinação das operações de saídas – exportação.

Aduz que é preponderantemente exportadora, e que as mercadorias foram exportadas para o exterior no período fiscalizado, conforme provas retiradas no SISCOMEX, com as respectivas RE's e Despachos Aduaneiros, jungidos aos autos. Para reforçar suas alegações, também faz juntar cópias dos livros Registro de Apuração do ICMS do período fiscalizado, onde se pode verificar que as vendas ocorridas com o CFOP 7101 são infinitamente superiores a aquelas vendas com CFOP 5101 e 6101, destinadas ao mercado interno.

Cita Célio Armando Janczeski para abordar o tema do momento da produção de prova no Processo Administrativo Tributário.

Destaca que na hipótese de que seja considerada a omissão nas saídas apontada pelo fiscal, tais saídas não poderiam ser oneradas pelo imposto em razão do regime de diferimento aplicável à fibra de sisal, além da dispensa do seu pagamento pelo encerramento da fase de diferimento ocorrida com a exportação para o exterior.

Repisa a necessidade de realização de Perícia Fiscal com o fito de que seja verificado que as diferenças apontadas pela fiscalização referem-se a perdas ocorridas no processo produtivo.

Por derradeiro, reitera seu pedido de Perícia Fiscal para que se confirme “*a desconsideração, pelo autuante, da pesagem da embalagem no processo produtivo, bem como no levantamento quantitativo por ele efetuado, e ainda, quanto à ínfima diferença final atribuída como quebra dentro do processo produtivo*”, e requer que sejam admitidas as provas trazidas aos autos através do presente Recurso Voluntário para afastar a incidência do ICMS dispensado pelo regime de diferimento e por ter havido a exportação de mercadorias para o exterior.

A PGE/PROFIS, através de manifestação firmada pela Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, fl. 518, recomenda que os autos sejam remetidos a ASTEC para que seja apurado o percentual de mercadorias desoneradas do ICMS que foram por ele, recorrente, comercializadas nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, tudo para que se verifique a consistência das alegações recursais.

Submetida a recomendação da PGE/PROFIS aos membros desta 2ª CJF, fls. 519, decidiu-se pela não conversão do PAF em diligência, em razão *da mesma ser incompatível com a auditoria aplicada no presente caso*.

Indeferida a diligência pela 2ª CJF, os autos retornam à Procuradoria Fiscal enquanto que a Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa exara Parecer conclusivo, fl. 521, opinando pelo provimento do Recurso Voluntário, considerando que os documentos trazidos aos autos pelo recorrente comprovam a exportação da quase totalidade das mercadorias que recebe para beneficiamento, não remanescendo valores relevantes para fins de apuração do ICMS. Aduz, ainda, que entende inadequado o roteiro de fiscalização adotado no caso, e que apontou falta de recolhimento do imposto por presunção de saídas anteriores tributadas.

Há, às fls. 523 e 524, despachos do Dr. José Augusto Martins Junior e da Dra. Aline Solano Souza Casali Bahia, ambos procuradores do Estado lotados na Procuradoria Fiscal, no sentido de reiterar o pedido de diligência à ASTEC deste CONSEF.

Mais uma vez submetido à recomendação de diligência encaminhada pela PGE/PROFIS, a 2ª CJF resolveu por converter o PAF em diligência à ASTEC/CONSEF para que fosse determinado o percentual de mercadorias desoneradas do ICMS comercializadas pelo autuado nos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

Cumprida a diligência determinada pela 2ª CJF, a ASTEC exarou o Parecer Técnico nº 0089/2011, fls. 532 e 533, citando que “... *foi apurado o percentual de mercadorias desoneradas do ICMS que foram comercializadas pelo autuado nos exercícios de 2004, 2005 e 2006 e aplicado a proporcionalidade prevista na IN 56/2007, sendo elaborado demonstrativo ...*”. Conclui o ilustre Parecerista que uma vez apurado o percentual das mercadorias desoneradas do ICMS e aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, o valor do débito ficou reduzido para R\$12.057,51.

Cientificado da conclusão da diligência, o recorrente retorna aos autos, fls. 542 a 544, para reiterar suas razões de defesa e recursos, aduzindo, porém, que o fiscal diligente laborou em equívoco quando efetuou o novo levantamento com base nas entradas das mercadorias desoneradas, contrariando o quanto solicitado pela diligência encaminhada pela 2ª CJF, que fala especificamente na determinação do percentual de mercadorias desoneradas do ICMS que são comercializadas pelo autuado nos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

Sustenta que a diligência, como determinada, refere-se à apuração quanto às saídas e não quanto às entradas como feito pelo fiscal diligente, contrariando, inclusive, a própria Instrução Normativa nº 56/2007.

Pugna pela revisão do percentual encontrado, de maneira a que se verifique a relação percentual de 100%, tudo porque as operações de comercialização foram em sua totalidade, de exportação para o exterior.

Em novo Parecer, fls. 550, a Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, procuradora da PGE/PROFIS, afirma que a diligência cumpriu o quanto determinado por esta CJF, apurando os percentuais de

operações tributáveis do contribuinte, conforme sua escrita fiscal. Opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, para que seja considerado o valor devido, aquele indicado pela ASTEC à fl. 534.

Os termos do Parecer colacionado às fls. 550 são integralmente ratificados pela ilustre procuradora assistente do NCA da PGE/PROFIS, conforme manifestação à fl. 551.

VOTO

O Recurso Voluntário em apreço tem substância na irresignação do contribuinte frente à Decisão que lhe impõe o pagamento imposto em razão da acusação de falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, *com base na presunção legal de que ao deixar de contabilizar as entradas de mercadorias, efetuou os pagamentos utilizando Recursos de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e não contabilizadas.*

A 4^a JJF, que enfrentou ponto a ponto todos os elementos presentes ao PAF, decidiu pela Procedência Parcial da autuação com fundamento de que apesar das reiteradas afirmações do contribuinte de que é estabelecimento preponderantemente industrial e que exporta 99% (noventa e nove) por cento de suas vendas, não foram carreados aos autos, elementos que comprovassem a efetiva exportação das mercadorias objeto da autuação, de maneira que fossem atendidos os comandos do art. 343, XIII, “b”, RICMS/BA.

Esta CJF, em um primeiro momento, negou a realização de diligência requerida pela PGE/PROFIS, entretanto, posteriormente, atendendo nova solicitação da própria PGE/PROFIS, converteu o feito em diligência para que fosse determinado o percentual de mercadorias comercializadas pelo recorrente, desoneradas do ICMS, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

A diligência realizada afastou um valor considerável da exigência fiscal resultante do julgamento de primeiro grau. Lá, no Parecer ASTEC nº 0089/2011, fls. 532 e 533, o auditor fiscal que o subscreveu, informa que apurou *o percentual de mercadorias desoneradas do ICMS que foram comercializadas pelo autuado nos exercícios de 2004, 2005 e 2006*, ao tempo em que, verifico que este tomou como base *as entradas de materiais secundários, materiais de embalagem e os respectivos fretes, visto que, as entradas de matéria-prima ocorreram sempre desoneradas do imposto*, por se tratar de operações sujeitas ao diferimento do imposto para o momento das saídas internas ou interestaduais, aplicando, apenas sobre essas parcelas das entradas (insumos) a proporcionalidade prevista na IN 56/2007, o que resultou na redução da exigência fiscal de R\$51.599,66 para R\$12.057,51.

O recorrente ao se manifestar sobre o resultado da diligência, justificadamente irresignada, reitera suas razões de defesa e recursais, sustentando que está equivocado o resultado da diligência, pois, teve fundamento *nas entradas das mercadorias desoneradas*, o que contraria o quanto solicitado por esta 2^a CJF.

Por primeiro, é importante ressaltar que o levantamento quantitativo de estoque sob exame, apurou, nos três exercícios fiscalizados, omissão de entradas do produto Sisal Baler Twine, isto é, o sisal já beneficiado, conforme destacado pelo relator da instância “*a quo*” na forma seguinte, “*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*”, sendo, todavia, lançado imposto por presunção de omissão de saídas tributadas desses produtos. Ora, se fosse possível, na situação presente neste processo, exigência do imposto, a proporcionalidade deveria levar em conta as operações de saídas tributadas, acaso existentes, para fim de fixação do percentual a ser tributado por presunção.

Isto posto, se pode verificar, claramente, que o estabelecimento do recorrente se equipara a um estabelecimento industrial. Neste sentido, o roteiro de fiscalização aplicado e que apurou omissão de entrada em um processo de industrialização (fabril), na situação sob análise, é absolutamente inadequado, pois, descabe a exigência do imposto a título de presunção de omissão de saídas tributadas anteriores, visto que, não há nos autos a comprovação da ocorrência anterior de saídas tributadas pelo ICMS, bem como, não faz qualquer sentido exigir imposto por omissão de entradas de produtos beneficiados pelo próprio recorrente, ou seja, omissão de entrada de produto acabado. Há que se ressaltar que o roteiro de fiscalização até poderia ser utilizado, como efetivamente o foi, entretanto, verificada a omissão de entrada, como é o caso, o referido roteiro, por conta do seu resultado, perde, a meu ver, completamente seu objeto.

Por outro ângulo, as razões recursais, que reiteram as de defesa, entre outras coisas, referem-se ao fato de que o autuado exporta quase que a totalidade da sua produção. De fato, resta cabalmente demonstrado, por via dos documentos juntados ao processo que a assertiva do autuado é verdadeira, fato que vem em seu socorro na medida em que destrói a acusação fiscal na parte que diz que o autuado efetuou os pagamentos das entradas supostamente omitidas com recursos provenientes de “operações de saídas de mercadorias” realizadas em momento anterior. Nesse mesmo sentido, me alinho ao entendimento exarado pela Dra. Maria Dulce Baleiro Costa, quando em seu primeiro Parecer de fl. 521, posicionou-se pelo provimento do Recurso Voluntário que ora se aprecia, com fundamento no fato de que nos documentos trazidos aos autos pelo recorrente há a comprovação da exportação da quase totalidade das mercadorias que recebe para beneficiamento, o que implica dizer que não há valores a serem exigidos pelo fisco a título de ICMS.

Por tudo o quanto exposto, entendo que a autuação como posta é absolutamente improcedente porque lastreada em fundamentos equivocados. Assim, com a devida *vênia*, deixo de acolher o resultado consignado no Parecer ASTEC/CONSEF nº 0089/2011, fls. 532 e 533, e, divergindo do opinativo da douta PGE/PROFIS de fls. 550 e 551, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para que seja reformada a Decisão recorrida, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração em questão.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298938.0602/08-3**, lavrado contra **COTESI DO BRASIL – COMÉRCIO, INDÚSTRIA DE FIOS E PARTIPACÕES LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS