

A. I. N° - 281082.0011/08-7
AUTUADO - AIR LIQUIDE BRASIL LTDA.
AUTUANTES - ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS e MARCOS ANTÔNIO MOURA CRISÓSTOMO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 14.03.2011

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0020-04/11

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. b) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. NULIDADE. Não é possível determinar com clareza o montante do débito tributário, do que resulta a aplicação das normas do art. 18, § 1º do RPAF/99. Infrações 01 e 02 declaradas nulas. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTOS LANÇADOS EM DUPLICIDADE. Ilícito reconhecido pelo autuado. Infração mantida. Rejeitada a preliminar de decadência. Deferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 22/12/2008, traz a exigência de ICMS no valor de R\$ 1.264.481,98, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo designadas.

01 – Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento na escrita, apurada através de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Está registrado que os trabalhos foram realizados conforme demonstrativo de auditoria de estoque do exercício de 2003 (em meio magnético, criptografado e com cópia entregue ao autuado), relatórios de cálculo de preço médio e relação de notas fiscais de saídas e entradas de mercadorias. Valor lançado de R\$ 731.233,38. Multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.

02 – Falta de recolhimento do tributo 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 montante inferior ao valor das saídas efetivas omitidas), apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Está dito que os trabalhos foram realizados conforme demonstrativo de auditoria de estoque do exercício de 2004 (em meio magnético, criptografado e com cópia entregue ao autuado), relatórios de cálculo de preço médio e relação de notas fiscais de saídas e entradas de mercadorias. Valor lançado de R\$ 530.848,81. Multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.

03 – Utilização indevida de crédito fiscal, referente a lançamento (s) de documento (s) fiscal (is) em duplicidade. Valor lançado de R\$ 2.399,79. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

O autuado ingressa com impugnação às fls. 47 a 60, através de advogado regularmente constituído, nos termos do instrumento de mandato de fl. 63.

Inicialmente, requer a improcedência parcial do Auto, informando que recolheu o valor referente à infração 03. Aduz a tempestividade da peça de defesa e aponta a decadência do direito do Fisco de lançar o imposto relativo a fatos geradores anteriores a 29/12/2003 (art. 150, parágrafo 4º do CTN).

Informa que uma de suas atividades consiste no fornecimento de gases diversos ou de misturas desses, nos estados líquido e gasoso, a uma clientela abrangente. Também recebe gases e misturas nos dois estados anteriormente citados, realizando a sua movimentação interna para o fim de fracionamento, acondicionamento ou para produção de misturas, consoante o fluxograma de fl. 50. Registra a ocorrência de perdas em cada etapa dessas operações, que não foram e nem poderiam ser contabilizadas como vendas. Pondera que o fisco constatou incorretamente a diferença de estoques e que não cometeu as infrações imputadas.

Em preliminar, aduz que o ato preparatório do lançamento tributário é nulo, por abuso na utilização de presunções. Foi desconsiderada, na sua concepção, a natureza dos produtos (gases e misturas de alta volatilidade), tendo sido tomada como mercadoria vendida e posta em circulação (aspecto material de incidência tributária) aquela que, por exemplo, evaporou ou se perdeu no estoque (ofensa aos artigos 37, caput e 150, I da CF c/c 2º do RPAF/BA).

Com fundamento em doutrina e no art. 4º, parágrafo 4º da Lei 7.014/96, assevera que o fiscal tem o dever de motivar, com provas claras e precisas, o que lhe conduziu à conclusão de que houve entradas de mercadorias não contabilizadas. Não tendo ocorrido infração de natureza grave, a ponto de ser desconsiderada a escrita, diz ter provas de que os prepostos do fisco entenderam que ocorreram os ilícitos imputados em virtude de a natureza da mercadoria ser assaz volátil, e do regime de apuração, que os levou a considerar documentos em duplidade (documento 03).

Aponta os seguintes equívocos, supostamente cometidos na auditoria:

- a- Desconsideração de insumos destinados à produção e consideração dos mesmos sob outra rubrica, quando voltaram industrializados para o estoque.
- b- Ao agrupar as mercadorias por unidade de medida, não foi levado em conta o fato de que um mesmo gás ora se apresenta na forma líquida (kg), ora na forma gasosa (m³).
- c- Desconsiderado também do fato de que alguns gases armazenados em conjunto levam denominação diferenciada, a exemplo do ARCAL (CO₂ e argônio).

Corrigidas as mencionadas falhas no documento 04 da peça de impugnação, verifica não subsistirem as diferenças encontradas.

Igualmente, postula a nulidade em função de erro no cálculo do preço médio (art. 5º, I c/c art. 13, II, “c” da Portaria 445/98). No caso da omissão de entradas, afirma que o preço médio foi calculado tomando por base operações das mais diversas naturezas (transferências, coberturas de cargas de vendas ambulantes, outras saídas não especificadas etc.) o que contraria o art. 13, II, “c” da Portaria 445/98, que determina o cálculo com base no preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias (fl. 54).

Citando o art. 3º e incisos da Portaria 445/98, assevera que houve erro na utilização de unidades de medida, uma vez que não foram observadas as mudanças físico-químicas por que passam os produtos em seus estados (líquido e gasoso).

Teriam sido agrupados como gases produtos que não se relacionam com os mesmos, a exemplo de carvão aditivado, carbonato de sódio e hexafluoreto de enxofre. Tais equívocos, conforme alega, foram saneados nos documentos 05, 05A, 05B e 05C da peça de defesa.

Já que as perdas não foram levadas em conta, informa que não há omissões de escrituração nas operações de saídas do exercício de 2003 (infração 01). Tais perdas, conforme declaração do técnico responsável constante do documento 06, oscilam entre 3% e 15%. Idêntico raciocínio apresenta para a infração 02.

Com relação à multa aplicada (70%), na hipótese de manutenção das infrações, pugna pela aplicação do art. 918 do RICMS/BA, no sentido de afastá-la ou ao menos reduzi-la significativamente, uma vez que cumpriu as suas obrigações principais e acessórias.

Alega que trabalhou “em cima” (sic) das planilhas que fundamentaram a autuação, corrigiu e apontou todas as falhas existentes nos levantamentos quantitativos.

Conclui requerendo o reconhecimento da decadência; a nulidade do Auto de Infração, por ofensa ao princípio da legalidade; a improcedência do mesmo; a improcedência da infração 02; exclusão ou redução da multa ao apelo da equidade, e o reconhecimento da extinção do crédito tributário consignado na infração 03.

Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente a perícia fiscal, nos termos do art. 145 do RPAF/99, e fornece endereço para notificações.

Os autuantes juntam informação fiscal às fls. 790 a 798. Após elaborar uma síntese da autuação e das razões de defesa, passam a apresentar suas argumentações.

Inicialmente, salientam que os demonstrativos apresentados pelo autuado são ininteligíveis, não servindo, portanto, como prova de defesa.

Com fundamento no art. 173 do CTN e em diversas decisões deste Conselho, manifestam discordância quanto à preliminar de decadência.

Relativamente ao argumento de que os trabalhos não encontram respaldo legal, aduzem que o levantamento quantitativo foi realizado nos termos da Portaria 445/98, procedimento amplamente executado pelo Fisco.

No mérito, asseveram que não podem prosperar as afirmações do sujeito passivo, tendo em vista o fato de que a auditoria de estoques tomou por base os mapas de produção fornecidos pela própria empresa. Logo, o levantamento efetuado não poderia considerar os insumos destinados à produção, já que o mesmo partiu dos produtos acabados resultantes da industrialização “*sobre qualquer rubrica*”.

Relativamente à alegação de que as mercadorias agrupadas apresentam unidades distintas e de que alguns gases, quando misturados, tomam denominação diferenciada, afirmam ser um equívoco, posto que, nos demonstrativos de fls. 11 a 29, referentes aos exercícios de 2003 e 2004, as mercadorias foram divididas em dois grupos, levando-se em consideração as unidades de medida (kg e m³).

No que se refere ao preço médio, acatam os argumentos de defesa para considerar apenas as notas fiscais relativas às operações de vendas de mercadorias (exercício de 2003), fato que aumenta o valor do imposto lançado. O exercício de 2004 não foi modificado.

Com relação às supostas perdas, dizem que o contribuinte novamente se equivoca, já que, como dito, trabalharam com base em relatório de produção da empresa. Afirmam que adicionaram o estoque inicial, as entradas por ventura existentes, e excluíram as saídas efetuadas e os valores apresentados no estoque findo do exercício. Portanto, não houve levantamento efetuado durante o processo produtivo e não há que se falar em perdas, já que os valores apresentados se referem aos produtos efetivamente produzidos.

Não concordam com os pedidos relativos à multa. Por fim, como o reconhecimento das alegações defensivas relativas à multa agrava a infração, pedem a procedência integral do Auto e colocam-se ao dispor para efetuar lançamento complementar através de outro procedimento.

Intimado da informação fiscal, o autuado apresenta manifestação às fls. 802 a 807.

Como a revisão do procedimento fiscal se deu no dia 22/06/2009, aponta novo termo decadencial: 22/06/2004.

Aduz que a “*nova autuação*” não subsiste e é nula, em face da não observação dos ditames da Portaria 445/98 e do caráter vinculado da atividade de fiscalização. Pondera que os fiscais não tomaram conhecimento da complexidade do seu processo de produção, perpetrando confusão entre unidades de medida, desconhecimento das alterações físico-químicas próprias do processo, não observação das perdas normais etc.

No que se refere ao cálculo do preço médio, alega que persiste o vício, pois os auditores consideraram custos de operações envolvendo transferências entre seus estabelecimentos.

Entende que a manifestação fiscal não procede e que, se alguma dúvida restar, que se determine a realização de perícia. Mantém os pedidos relativos à multa.

Por fim, requer seja rejeitada a informação fiscal; reconhecida a decadência; a nulidade do Auto de Infração; bem como reitera os demais pedidos da peça de defesa.

A COORDENAÇÃO DE ADMINISTRAÇÃO DO CONSEF juntou às fls. 822 a 824, comprovantes de pagamento parcial dos valores exigidos.

Na pauta de 17/11/2009, a 5ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal - deliberou no sentido de converter o PAF em diligência, uma vez que não restou clara a metodologia aplicada no tocante às perdas, em especial àquelas verificadas na fase “pós-produção”. Solicitou-se a elaboração de novos levantamentos, desta feita considerando as mencionadas perdas, com a presença de preposto do sujeito passivo (fls. 828 e 829).

Os autuantes se manifestam às fls. 831 e 832, salientando que, como o levantamento foi levado a efeito a partir dos produtos acabados, descabe cogitar perdas ao longo do processo de industrialização, já que os valores constantes dos relatórios de produção, de onde foram extraídas as informações para a auditoria, são referentes aos produtos efetivamente produzidos.

Quanto às perdas na fase “pós-produção”, em correspondências trocadas com a coordenadora administrativa da pessoa jurídica autuada, anexadas às fls. 833 a 835, foi dito que somente ocorrem nos produtos de natureza líquida, visto que os gases são acondicionados e lacrados no interior da unidade industrial, após a fabricação, diferentemente dos primeiros, que mantêm os níveis de perdas após a industrialização, em virtude do aumento de pressão no interior dos tanques, carretas e no transbordo, realizado por meio de redes canalizadas.

Foi elaborado novo levantamento quantitativo de estoques (fls. 836 a 852), levando em conta as perdas dos produtos líquidos, em percentual máximo fornecido pelo contribuinte (3%, nos termos do e-mail de fl. 834), sendo que a infração 01 foi reduzida de R\$ 731.233,38 para R\$ 674.063,59, e a 02 de R\$ 530.848,81 para R\$ 371.101,28.

Intimado do resultado da diligência (fl. 853), o autuado apresenta manifestação às fls. 856 a 859.

Mostra-se inconformado com o fato de ter sido tomado o percentual de 3%, informado pelo seu pessoal de contabilidade, sem considerar o processo produtivo como um todo e a declaração firmada por técnico, anexada à defesa.

Em seguida, afirma que não foi levada em consideração a declaração do citado técnico, que informa percentuais de perdas entre 3% e 15%, a depender do gás. Segundo afirma, a variação da perda está diretamente ligada à vida útil do veículo criogênico que transporta o produto, sem olvidar as altas temperaturas, típicas desta região tropical, e a distância até o ponto de abastecimento. A título de exemplo, assevera que um gás cuja molécula é pequena pode sofrer perdas superiores a 15%.

O produto líquido é matéria-prima do gasoso. Assim, para produzir 01 m³ de oxigênio gasoso, por exemplo, o produto líquido, que já sofreu um processo de perda na saída do tanque criogênico da carreta para o tanque estacionário do estabelecimento, passa por um processo de vaporização. Após isso, o oxigênio, já no estado gasoso, é conduzido por meio de tubulações e alocado no interior de cilindros de alta pressão. Desse modo, 01 m³ que sai do tanque criogênico estacionado no estabelecimento equivale a 0,70 m³ de produto gasoso alocado no cilindro. Nesse processo de produção a perda é ainda maior do que a ocorrida após a industrialização.

Requer nova diligência, reitera os termos da defesa e o pedido de reconhecimento da decadência, a ser contada da data da diligência, pede a nulidade do Auto de Infração e fornece endereço para correspondências.

O PAF foi novamente convertido em diligência (fl. 1.234), desta feita para a ASTEC / CONSEF, de maneira que fosse verificado se assiste razão ao contribuinte no tocante às alegações sobre o preço médio, e sobre os itens “a” a “c” anteriormente elencados e sobre as perdas.

À fl. 1.235, considerando a redução da equipe (em face do deslocamento de diligentes para atuarem como julgadores suplentes), a necessidade de priorizar a tramitação do processo e a possibilidade de um fiscal estranho ao feito (lotado na INFRAZ) realizar o quanto solicitado, a ASTEC / CONSEF encaminhou os autos à repartição de origem, com o fim de que fosse designado auditor fiscal estranho ao feito para realização da diligência.

O auditor estranho ao feito, Waldemar Santos Filho, junta informação fiscal às fls. 1.237 a 1.240, onde faz ao longo da peça um relatório de todos os fatos e, no último parágrafo, afirma que ainda resta por ser atendida a “*realização de perícia, através de entidade ou organização técnica qualificada, conforme definição tipificada no inciso II do art. 150 do RPAF*” (sic), por tratar-se de matéria eminentemente técnica, para que em seguida o órgão julgador considere ou não as perdas em percentual superior a 3%.

Devidamente intimado (fls. 1.241 e 1.242), o contribuinte ingressa com petição às fls. 1.244 a 1.246, onde apresenta os dados dos assistentes técnicos e elenca quesitos.

VOTO

A infração 03 não foi objeto de impugnação, sendo que o débito relativo à mesma foi reconhecido pelo autuado. Assim, tal infração não será objeto deste julgamento, com fundamento no art. 140 do RPAF/99.

O pedido de diligência foi atendido, de acordo com o que já foi relatado, conforme o que será exposto nas linhas abaixo.

No tocante à alegada decadência do direito do fisco de lançar ICMS cujos fatos geradores tenham datas anteriores a 22/06/2004, entendo o seguinte: é passível de decadência o lançamento de ofício, o qual cabe à autoridade efetuar quando constate omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de antecipar o pagamento do tributo, mas o fez em valor inferior ao devido, pois vislumbro que o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que o faça antes do término do período de tempo cujo transcurso implica homologação tácita, tendo em vista o conhecimento da data do fato gerador por parte do fisco, que enseja o início da contagem da decadência, para que seja exigida a diferença recolhida a menor.

Portanto, o prazo após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação tem natureza decadencial (segundo o conceito dado pelo CTN), pois ele implica na perda do direito de a autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício relativo à diferença de imposto recolhida a menor ou não recolhida, o que é passível de decadência, já que o Poder Público teve conhecimento do fato gerador e não providenciou o lançamento do crédito tributário concernente à diferença no prazo de 5 (cinco) anos.

Diante do que já foi dito, não se tem muito que tergiversar acerca da matéria concernente ao prazo decadencial no tocante ao ICMS, posto que este possui início no primeiro dia do exercício seguinte em que o imposto deveria ter sido lançado, quando não se tem como vislumbrar a data da ocorrência do fato gerador ou no caso de dolo, fraude ou simulação (art. 173, inciso I do CTN) e da data do respectivo fato, quando se puder determiná-la (art. 150, § 4º do CTN).

Mostra-se pertinente ressaltar que o art. 150, parágrafo 4º do CTN confere à lei competência para fixar prazo de homologação, o que no Estado da Bahia foi feito no art. 28 da Lei 3.956/81 (COTEB), que no seu parágrafo 1º determina que a contagem ocorre a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, com dispositivo correspondente no art. 90 do RICMS/BA.

Deve também ser observado que o CONSEF/BA, apesar do entendimento que já se pode reputar reiterado do STJ, até posicionamento em contrário da Procuradoria do Estado, vem decidindo que a decadência do direito de constituir crédito relacionado ao ICMS se opera de acordo com o art. 173 do CTN.

Por conseguinte, uma vez que os trabalhos de fiscalização foram iniciados em 04 de dezembro de 2007 (fls. 05 e 06), com a entrega da primeira intimação, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

Entretanto, de tudo quanto foi exposto no relatório supra e da análise dos elementos constantes dos autos, vejo que o procedimento está inquinado de vício insanável, referente à determinação da base de cálculo do imposto exigido nas infrações 01 e 02.

Em busca da verdade material, em estrita obediência aos comandos do art. 2º, RPAF/99, todos os esforços foram envidados, por parte deste órgão julgador, objetivando esclarecer a contenda acerca do índice de perdas, do preço médio e da matéria indicada nos itens “a” a “c” do Relatório.

Primeiramente, na pauta de 17/11/2009, solicitando a elaboração de novos levantamentos na presença de preposto do sujeito passivo, com a consideração das mencionadas perdas (fls. 828 e 829), a 5ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal - converteu o PAF em diligência, uma vez que não restou clara a metodologia aplicada relativa às mesmas, em especial àquelas verificadas na fase “pós-produção”.

Registre-se que foi requerida a presença de preposto do contribuinte, por ser entendimento, já assentado neste Conselho, que uma diligência deve ser levada a efeito nas suas instalações, uma vez que é o único local onde se mostra possível constatar os fatos e colher as informações nas suas fontes. Esta concepção decorre do princípio da imediatidate, usual em processo civil, cujo Código se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Ocorre que foi elaborada revisão fiscal, pelos autuantes, tomando como premissa o índice de 3% de perdas, com base tão somente no e-mail de fl. 834, que diminuiu os valores lançados nas infrações, mas sem a presença de representante do autuado, conforme solicitado na diligência, o que resultou no não esclarecimento e na permanência da dúvida.

Como o contribuinte insistiu em afirmar que não foi levada em consideração a declaração do seu técnico, que informa percentuais de perdas entre 3% e 15%, a depender do gás, mais uma vez o PAF foi convertido em diligência, desta vez para a ASTEC / CONSEF, com o fim de que o órgão técnico esclarecesse de forma inequívoca a obscuridade remanescente.

Pelos motivos já expostos acima, a ASTEC / CONSEF encaminhou os autos à repartição de origem, para que fiscal estranho ao feito desse prosseguimento aos trabalhos.

O referido fiscal, ao invés de visitar as instalações fabris do contribuinte para colher os dados e informações pertinentes, cingiu-se, às fls. 1.237 a 1.240, a elaborar um pormenorizado relatório dos fatos, que não é o objetivo de uma diligência, e, em um parágrafo, a opinar no sentido de que o processo fosse enviado para um órgão técnico.

Afirmou que ainda resta por ser atendida a “realização de perícia, através de entidade ou organização técnica qualificada, conforme definição tipificada no inciso II do art. 150 do RPAF” (sic), por tratar-se de matéria eminentemente técnica, para que em seguida o órgão julgador considere ou não as perdas em percentual superior a 3%.

Obviamente, cabe a quem acusa o ônus de comprovar os fatos constitutivos do direito do fisco de lançar e exigir o tributo. Concluo que um simples e-mail não é documento legítimo e idôneo para demonstrar que o índice de 3% foi corretamente aplicado no que se refere às perdas, dada a querela já relatada (acerca do percentual).

Vejo que, ainda que convertido em diligência duas vezes, para setores distintos, não foram esclarecidas no processo as dúvidas sobre o preço médio e sobre a matéria indicada nos itens “a” a “c” do Relatório (suposta desconsideração – na auditoria de estoques - de insumos destinados à produção e consideração dos mesmos sob outra rubrica, quando voltaram industrializados para o estoque; suposta desconsideração do fato de que um mesmo gás ora se apresenta na forma líquida (kg), ora na forma gasosa (m³) e suposta desconsideração do fato de que alguns gases armazenados em conjunto levam denominação diferenciada, a exemplo do ARCAL (CO₂ e argônio)).

Em face de tal situação, não é possível determinar com clareza o montante do débito tributário, do que resulta a aplicação das normas do art. 18, parágrafo 1º do RPAF/99.

Declaro nulas as infrações 01 e 02 e represento à autoridade competente para que examine a possibilidade de renovação da ação fiscal, a salvo dos equívocos ora apontados.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 2.399,79, sendo que os valores já pagos devem ser homologados.

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 281082.0011/08-7, lavrado contra **AIR LIQUIDE BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.399,79**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, sendo que os valores já pagos devem ser homologados.

Esta Junta recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

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

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - JULGADOR