

A. I. Nº - 278937.0107/12-5
AUTUADO - AÇUCAREIRA ALTO DA SERRA LTDA.
AUTUANTE - WILDE RABELO DIAS FILHO
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET 15.05.2013

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0096-04/13

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. Operou-se a decadência com relação aos exercícios autuados, de 2004, 2005 e 2006, haja vista que o lançamento anterior foi anulado em decorrência de erro material. 2. 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. Infração procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/09/2012, exige ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória, em decorrência das seguintes infrações:

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 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 6.229,33, acrescido da multa de 70%. 2. Falta de recolhimento do ICMS
2. Falta de recolhimento 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 (2006). ICMS no valor de R\$ 193,73 e multa de 70%.
3. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$ 342,09.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresenta defesa, fls.279 a 302, e inicialmente destaca a tempestividade da peça defensiva. Clama pela decretação da decadência do lançamento, posto que a cobrança é relativa a fatos geradores do ano de 2003 a 2006, já objeto de autuação anterior, tombada sob nº 298962.0001/08-9, cujo Acordão CJF julgou pela nulidade do AI por falta de certeza e de liquidez. Assevera que somente reabre-se o prazo decadencial para lançamento quando se tratar de anulação do lançamento anterior por vício formal, o que não foi a hipótese dos autos. Assim, a aplicação do art. 173, II do CTN, à espécie é evidentemente errônea, uma vez que o mencionado AI fora anulado por vício material e não formal, impondo-se com fulcro no art. 173, I do CTN, o julgamento pela decadência do lançamento tributário em sua completude. Registra ainda que quando a CJF anulou por vício material o lançamento tributário

consustanciado no AI 298962.0001/08-9, determinando a repetição a salvo de falhas, olvidou que, em março de 20111, data da sessão, havia prazo para lançar somente o exercício de 2006, cujo prazo findar-se-ia em, 01/01/2012, o que efetivamente não foi observado, tendo em vista que a impugnante teve ciência deste lançamento em 17/10/2012. Aduz que o lançamento em questão deverá ser julgado improcedente, pelo reconhecimento da extinção do crédito tributário pela decadência na forma do art. 173, I do CTN.

Conforme consta da descrição dos fatos, a impugnante adquire açúcar em sacas de 50 Kgs e reacondiciona em sacos de 1 e 2 KGs, antes de comercializar os referidos produtos. Partindo desse pressuposto, o auditor fiscal entendeu haver atividade industrial e, portanto, a necessidade de aplicar o art. 355, III do RICMS/BA, que veda a antecipação do ICMS pela entrada, cabendo à impugnante realizar o destaque do ICMS próprio, bem como a retenção do ICMS substituição tributária, relativamente às saídas internas subsequentes. Assim, a administração abandona a forma de tratar a impugnante como comercial, quando cobrava a antecipação total pela entrada do açúcar adquirido de outras unidades da Federação, para passar a tributá-la da forma do Auto de Infração .

Impugna a condição de industrial que lhe fora atribuída, posto que respeitáveis doutrinadores entendem que o mero acondicionamento ou reacondicionamento, sem transformação do produto, como é o presente caso, não se caracteriza como processo industrial, por faltar o atendimento do requisito legal relativo à modificação da natureza, finalidade ou aperfeiçoamento para consumo do produto. No mesmo sentido traz a legislação do IPI. Menciona jurisprudência do Estado de São Paulo, em situação idêntica em que a definição da atividade industrial no reacondicionamento do açúcar interferia na tributação pelo ICMS. Aponta que é suficiente a demonstração que o reacondicionamento do açúcar adquirido em sacas de 50 Kgs para sacos de 1 e 2 Kg não constitui processo industrial, conforme o art. 46, parágrafo único do CTN, todavia por eventualidade, há que se demonstrar previsão expressa do Regulamento do IPI, segundo o qual não se considera industrializado o produto que for acondicionado ou reacondicionado por força de exigências técnicas e administrativas. Com efeito esse é o caso do açúcar, uma vez que o produto deve receber embalagem para que seja possível informar ao consumidor sobre suas características, bem como data de validade e, principalmente cumprir a Lei nº 9.972/2000, segundo a qual a impugnante se obriga a rotular seu produto de origem vegetal, para atender o disposto na referida lei, conforme art. 14 do Decreto nº 6.269/2007. Conclui que não é possível carimbar ou rotular açúcar, mas somente embalá-lo, para que seja possível atender aos impositivos legais, que vêm desde a revogada Lei nº 6.305/1975.

Portanto correto está impugnante que entendeu a sua atividade como comercial, e todos os agentes fiscais que a fiscalizaram nos últimos 12 anos.

Expõe as razões de improcedência das infrações 1 e 2, tais como que se a atividade da impugnante fosse considerada de natureza industrial, e o imposto cobrado conforme consignado no Auto de Infração, deveriam ter sido aproveitados os créditos relativos ao imposto normal constante nas notas fiscais de aquisição, bem como o imposto que, supostamente, teria sido indevidamente pago a título de antecipação total.

Indaga, sob pena de nulidade, porque o procedimento de atribuição de créditos foi observado no Auto Infração anterior, quando o imposto foi cobrado a título de retenção pela saída (ICMS S/T), porém os créditos do imposto normal e antecipado nas aquisições fora, devidamente conferidos ao contribuinte.

Invoca o princípio da irretroatividade do direito e proteção da confiança e boa-fé objetiva do contribuinte, bem como a aplicação do art. 100 parágrafo único do CTN. Quanto às práticas administrativas reiteradas, procede à juntada de documentos relativos a diversos Auto de Infração, lavrado no trânsito, e no comércio, Notas Fiscais com pagamento de ICMS por antecipação tributária, Notificação Fiscal, e outros documentos relativos ao período entre fins de 2010 e 2011, quando a impugnante na condição de descredenciada sofreu cobrança de multa de

ofício, relativamente à antecipação total de açúcar não feita antes da entrada da mercadoria no Estado.

Na absurda hipótese que admite por argumentação, de considerar-se industrial a atividade e procedente o AI, impõe-se a aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, para a manutenção tão somente dos valores relativos ao imposto, sem a inclusão dos consectários da mora e multa de ofício.

Requer a realização de diligência fiscal para trazer aos autos todas as notificações, autos de infração e decisões administrativas do CONSEF, a fim de demonstrar a prática reiterada no sentido de cobrar o ICMS antecipação tributária pela entrada de açúcar no estabelecimento. Requer ainda o funcionamento da Procuradoria Fiscal, como “*custos legis*”, fiscalizando o perfeito cumprimento da legislação tributária.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 457 a 480, e quanto à preliminar de decadência invocada, aduz que o presente AI foi lavrado em obediência ao Acordão 0069/12-11, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, cuja nulidade foi de caráter formal, consubstanciando vício formal que reabre o prazo decadencial, conforme inteligência do art. 173, II do CTN. Entende que reaberto o prazo decadencial não existe a imposição para cobrança com os mesmos valores e fundamentos, se assim fosse, desnecessário seria refazer o auto de infração, pois certamente o mesmo seria novamente julgado nos itens anulados, mais uma vez nulos. A vedação é para novos roteiros, novos períodos ou imposições mais gravosas ao autuado, tendo a administração o direito e o dever de cobrar apenas o devido.

Ressalta que o autuado reconhece o cometimento da infração 3.

Informa que o contribuinte está incluso no cadastro de ICMS sob o código de atividade de comércio atacadista de açúcar e tem como atividade secundária o envasamento e empacotamento sob contrato, entretanto exerce, preponderantemente, a atividade industrial, haja vista que do total de açúcar adquirido quase nada é comercializado na forma que é adquirido, sacos de 50 quilos.

O autuado utilizando-se de processo industrial e máquinas, por razões de mercado e certamente para agregar valor ao produto, submete o açúcar adquirido em sacos de 50 quilos a um processo de Trituração ou moagem, através de uma máquina movida a eletricidade, que transforma o açúcar cristal, em açúcar em pó, e em seguida, através de outra máquina empacota o produto em embalagens plásticas de 1 e 2 quilos.

No mérito, esclarece que o Auto de Infração anterior teve anuladas as infrações 1, 2, 3, 4 e 10, em razão de não ter sido encontrado motivos para o levantamento quantitativo ter sido realizado através de contagem indireta, quando o mesmo poderia ter sido realizado através de contagem direta face a existência de livros e documentos fiscais. Aduz que atendeu à Portaria nº 445/98, e apresenta o relatório das notas fiscais de entrada e de saída de açúcar, os demonstrativos de omissão de saídas e o ICMS devido, tudo em sintonia com a legislação tributária,

Quanto aos créditos, o autuado questiona ainda porque não foi dado o crédito do ICMS normal e do antecipado. Em primeiro lugar porque o sujeito passivo não recolheu ICMS pelas saídas ou foi cobrado no auto de infração original, e em segundo lugar estes créditos já foram consignados quando da elaboração das planilhas referentes à infração 5 do Auto de Infração original, procedente em parte, não podendo o autuado com apenas um pagamento fazer jus a duas vezes ao mesmo crédito. Pede a procedência do Auto de Infração.

VOTO (Vencido quanto às infrações 1 e 2)

Nego o pedido de diligência, haja vista que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu juízo de valor, na qualidade de relatora, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF/99. (Decreto nº 7.629/99)

Inicialmente cabe a apreciação da preliminar de mérito quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários em relação aos exercícios autuados, quais sejam os de 2004, 2005, e de 2006.

Em decorrência da anulação dos levantamentos quantitativos, cuja cobrança personificou-se por meio do AI nº 298962.0001/08-9, relativos aos mesmos exercícios, conforme julgado da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acordão CJF nº 0069-12/11, (fl. 263), portanto por víncio material, no qual constou a representação para o refazimento das infrações a salvo de falhas, a fiscalização lavrou o presente AI, adotando outro método para a apuração das saídas de mercadorias, na Auditoria de Estoques.

O fato é que o julgamento efetuado pela 2ª Câmara ocorreu em 28 de março de 2011, mas somente em 27/09/2012, houve a lavratura do AI em lide, neste momento, daí a razão da impugnação por parte do sujeito passivo.

Com efeito, extinto estará o crédito tributário se o fisco deixar de realizar o lançamento dentro do prazo que lhe é oferecido pela lei, operando-se assim a decadência; isto por conta dos efeitos inexoráveis do tempo, em salvaguarda ao princípio da segurança jurídica que norteia as relações entre o fisco e o contribuinte.

Como explica Eurico de Santi, “*decadência e prescrição não são formas de se fazer justiça. São Formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo*”.

O instituto visa atacar o próprio direito promove o seu decaimento ou o seu perecimento, e obsta a constituição do crédito tributário pelo fisco. (art. 156, V. CTN), portanto atinge o direito subjetivo do sujeito ativo, constante numa relação jurídica de direito material.

O art. 173, I do CTN prevê como marco inicial para a contagem do prazo de decadência, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A ele somar-se-a o prazo de 5 anos, prazo decadencial.

Feitas essas digressões, no caso concreto, houve a anulação do lançamento anteriormente realizado, e segundo a regra do art. 173, II do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados da data em que se torna definitiva a decisão que houver anulado, por víncio formal, o lançamento anteriormente efetuado. Assim, após a decisão definitiva que anular o lançamento originário, reabre-se o prazo de cinco anos para que se faça novo lançamento.

Vale destacar que o comando se refere a víncio formal – aquele inerente ao procedimento do lançamento (e.g., insuficiência/ausência na fundamentação, ausência de assinatura da autoridade fiscal, etc), e não a insubstância do lançamento por víncios de índole material (que dizem respeito à substância da obrigação tributária, com a validade e com a incidência da lei, como leciona o mestre Eduardo Sabbag, em Manual de Direito Tributário, 4ª Edição, Ed. Saraiva, pag.801).

Portanto, no caso concreto assiste razão ao contribuinte quando clama pelo reconhecimento da decadência dos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, haja vista que o Auto de Infração foi lavrado em 27/09/2023, e o anterior foi anulado por víncio material, com relação ao levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

Assim, julgo improcedente as infrações 1 e 2 do presente Auto de Infração, por ter se operado o instituto da decadência, ficando o fisco impedido de constituir o crédito tributário por meio do lançamento.

Quanto à infração 3, relativa à multa por falta de registro de mercadorias não tributáveis nos livros fiscais, fica mantida pois além de o contribuinte não ter se insurgido quanto à sua aplicação, o lançamento foi refeito em decorrência de víncio formal no AI anterior, quando a apuração ocorreu por período anual e não mensal, conforme a legislação de regência.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2)

Grosso modo, **vício material** diz respeito à existência da dívida, a exemplo da não ocorrência do fato gerador; sujeitos incorretos da relação jurídica.

Vício formal diz respeito à formação do ato administrativo tributário, tal como: incompetência da autoridade lançadora; falta ou capitulação incorreta do fato gerador; emprego de meios ilícitos ou inapropriados para investigar e constituir os elementos da obrigação tributária; uso de arbitramento quando informações prestadas pelo sujeito passivo ou extraídas de seus livros e documentos possam constituir, com segurança, a base de cálculo do tributo a ser exigido ou, como ocorreu no caso em apreço, uso de procedimento que, embora regular, nele tenha sido utilizado informações inapropriadas para constituir o crédito fiscal.

Portanto, divirjo da Ilustre relatora quanto à impossibilidade de novo procedimento fiscal no sentido de se exigir o tributo devido a salvo da falha formal claramente apontada no Acórdão revisional do lançamento anterior, qual seja a contagem indireta das saídas de mercadorias que apurou, por presunção legal (omissão de entradas), a omissão de saídas do produto açúcar com base na omissão de saídas de sacos plásticos utilizados em sua embalagem, metodologia que se mostrou inadequada no regular procedimento original de levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, por não caracterizar, de forma precisa, as quantidades movimentadas pelo autuado, contrariando a Portaria 445/98 que, como regra, determina que seja realizada, em casos como o presente, contagem direta, em face da existência de livros e documentos fiscais de entradas e saídas de mercadorias, exatamente como feito neste novo procedimento (demonstrativos de fls. 07-212), cuja omissão de saída de mercadoria tributável direta (infração 1) ou por presunção legal (infração 2) não foi objetada pelo Impugnante, sequer apontando qualquer inconsistência nos dados extraídos dos livros e documentos fiscais apresentados pelo próprio autuado em atendimento à intimação fiscal de fl. 06.

Assim, tendo em vista que no novo lançamento para o mesmo fato gerador (saída de mercadorias tributável sem emissão do competente documento fiscal), desta vez a salvo do vício e feito em harmonia com as determinações da Portaria nº 445/98, constatou-se a existência da dívida tributária no valor corretamente ajustado. Logo, não há falar que o vício motivador da nulidade do lançamento tributário anterior tenha tido natureza material.

Superada a questão preliminar por inexistência, passo ao mérito do caso.

O discurso do Impugnante é que a empresa autuada apenas pratica atividade comercial enquanto que o autuante informa que embora o cadastro do contribuinte indique a atividade de “envasamento e empacotamento sob contrato (Código 829200)” como secundária, esta se revela principal tendo em vista que do total de açúcar adquirido quase nada é comercializado na forma original, mas submetido a um processo industrial de Trituração ou moagem, quando a empresa transforma o açúcar cristal adquirido em sacos de 50 quilos em açúcar em pó, o empacotando em embalagens plásticas de 1 e 2 quilos, produto que majoritariamente vende.

Pois bem. A legislação do ICMS da Bahia dispõe no §5º do art. 2º do RICMS:

§ 5º Para os efeitos deste regulamento, consideram-se produtos industrializados aqueles relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002), decorrentes de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, tais como:

Nota: A redação atual da parte inicial do § 5º do art. 2º foi dada pela Alteração nº 62 (Decreto nº 9.332, de 14/02/05. DOE de 15/02/05) efeitos a partir de 15/02/05.

Redação originária, efeitos até 14/02/05: "§ 5º Para os efeitos deste Regulamento, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, tais como:".

I - transformação, assim entendida a que, executada sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova;

II - beneficiamento, a que importe modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência do produto;

III - montagem, a que consista na reunião de peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma;

IV - acondicionamento ou reacondicionamento, a que importe alteração da apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à originária, salvo quando se tratar de simples embalagem de apresentação de produto primário ou de embalagem destinada apenas ao transporte da mercadoria;

V - renovação ou recondicionamento, a que, executada sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização.

Portanto, considerando que: **a)** o produto resultante da atividade que o Impugnante alega ser de mero recondicionamento consta da tabela TIPI (item 17); **b)** o produto resultante da atividade que o Impugnante alega ser de mero recondicionamento contempla as situações insertas nos itens I, II e IV do dispositivo legal acima transcrito, não tenho dúvida que a atividade envolvida nas infrações em debate é industrial.

Voto pela PROCEDÊNCIA das infrações 1 e 2.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278937.0107/12-5, lavrado contra **AÇUCAREIRA ALTO DA SERRA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$6.765,15, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$342,09**, prevista no inciso XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de abril de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – RELATORA/VOTO VENCIDO

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR