

PROCESSO	- A. I. Nº 232903.0114/12-6
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- EMBALATEC BAHIA EMBALAGENS LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0143-01/15
ORIGEM	- INFAS TEIXEIRA DE FREITAS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 23/02/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0004-12/16

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 2. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOR. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. Comprovada a não ocorrência das saídas objeto das infrações 4 e 5. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos processuais de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão 1ª JJF nº 0143-01/15 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/1999).

O Auto de Infração acima epigrafado foi lavrado no dia 11/12/2012 para exigir crédito tributário no valor histórico total de R\$ 1.028.543,89, sob a acusação do cometimento das 05 (cinco) irregularidades abaixo aduzidas.

Restaram julgadas improcedentes as infrações 4 e 5, enquanto as de números 1 a 3, por terem sido reconhecidas pelo contribuinte, não fizeram parte da lide.

INFRAÇÃO 04 – Falta de recolhimento do imposto relativo às saídas tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado. R\$ 371,128,16. Multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 05 – Recolhimento a menor, em decorrência do uso indevido da dilação de prazo para o pagamento do ICMS - relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do PROGRAMA DESENVOLVE, tendo modificado as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido. R\$ 654.390,87. Multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/1996.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a contenda no dia 18/08/2015 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade (fls. 3.690 a 3.701), nos seguintes termos:

"VOTO

O presente lançamento de ofício contempla a exigência das 5 infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão apreciadas nas linhas seguintes, com a exclusão das infração 1 (R\$ 2.742,10); 2 (R\$ 74,72) e 3 (R\$ 208,04), reconhecidas pelo autuado, excluída da lide e cujos comprovantes dos pagamentos, extraídos do SIGAT, foram acostado aos autos, fls. 3687/3689 (volume XI). A discussão tributária cingir-se-á as infrações 04 e 05.

Não existem elementos que amparem as alegações de nulidade requeridas, preliminarmente, pela defesa, uma vez presentes os pressupostos de validade do procedimento fiscal; o Auditor Fiscal expôs a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveu a infração, os seus dados, além da indicação de supedâneo jurídico.

Irrelevante a argumentação defensiva de que não foi observado, na lavratura do Auto de Infração, o princípio da boa-fé, considerando que o Código Tributário Nacional, em seu art. 136 estabelece que a responsabilidade independe de intenção do agente, dispensando-se assim a presença do dolo, que é a vontade livre e consciente

dirigida a realizar o ato tido pela norma tributária como ilícito. A responsabilidade é objetiva. O fisco não precisa provar que o sujeito passivo pretendia ou não descumprir a lei fiscal.

Carecendo a lide de esclarecimentos, objetivando a busca do verdade material e em face ao devido processo legal, o Processo Administrativo Fiscal - PAF foi convertido em diligência (art. 151, RPAF BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99), em dois momentos processuais, conforme instrumentos de fls. 3638/3639 e 3669 (volume XII).

Sobre o pedido de cancelamento ou redução de multa por descumprimento de obrigações acessórias. Não trata a presente autuação de exigência dessa natureza. As multas estão devidamente aplicadas de acordo com a Lei nº 7.014/96. Pedido para redução da multa por descumprimento de obrigação principal deverá ser endereçada à instância superior.

No mérito, as infrações 04 e 05 serão apreciadas em conjunto pela interdependência entre ambas.

No item 04, a acusação fiscal é da falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem o respectivo lançamento na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em períodos do exercício de 2011. Demonstrativo sintético encontra-se acostado aos autos, fl. 28, no valor que totaliza R\$371,128,16.

No item 05, a exigência é de recolhimento a menor de ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal - diliação de prazo para pagamento de ICMS - relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE, no valor global de R\$654.390,87. Demonstrativo sintético encontra-se acostado aos autos, fls. 45/46.

Contesta o autuado o demonstrativo de aquisição de produtos acabados elaborado pelo Fiscal, considerando que adquiriu insumos utilizados na produção de PALETES (produtos acabados). Explica que paletes é denominação livre do produto, sendo um estrado de madeira (NCM 4415.2000), um painel sem utilidade na movimentação de cargas/embalagem. Não se trata, pois, de produto acabado, mas de insumo para a fabricação do PALETE (produto acabado).

Insiste que o denominado conjunto palete/painel é também um dos insumos para a produção do PALETE, que não houve aquisição de produtos acabados, tampouco utilização indevida do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, do que trata a infração 05.

Examinando as peças processuais, e em face as duvidas existentes para a solução da lide, verifico que o PAF foi convertido em diligência, na primeira oportunidade, às fls. 3.638/39 (volume XII) para certificar o processo fabril do autuado e se houve divergências na auditoria de estoques provocadas pela utilização de arquivos magnéticos inconsistentes, que geraram o levantamento quantitativo de estoques (infração 04); se houve ou não aquisição de produtos acabados, com alteração no benefício do DESENVOLVE (infração 05).

O Parecer da ASTEC nº 0072/2013, fls. 3641/3644 (volume XII), é no sentido de que as aquisições em 2010 e 2011, feitas diretamente de estabelecimento do mesmo titular, situado no Estado de São Paulo, se referem ao "estrado de madeiras", utilizados na montagem dos PALETES, produtos acabados, que somente são disponibilizados para o comércio, após receber a vistoria da Engenharia Florestal, atestando a qualidade da produção.

Após a diligência, reafirma o sujeito passivo que o painel é um insumo e que não adquire produto acabado. Aduz que sua Engenheira florestal e o seu Gerente informaram detalhadamente o processo industrial e o papel do painel na confecção dos PALETES. O Auditor Fiscal confirma, em resposta, a autuação integralmente das infrações.

O ponto de partida para solução desse imbróglio é o demonstrativo fiscal de fls. 28, que trata do levantamento quantitativo de estoques (base nas aquisições de produtos acabados), com a identificação de diverso conjunto de PALETE/TP, nos meses de março, setembro e dezembro de 2011, que resultou na apuração de uma omissão de saídas e a exigência de ICMS, no valor de R\$371.128,17.

Cabível assinalar, que não se encontram nos autos outros demonstrativos vinculados ao presente levantamento de estoques e da Auditoria, que lhe sirvam de prova material do cometimento da infração apontada. No caso em apreço, foram tomadas como referência as informações (parciais) contidas nos arquivos eletrônicos, conforme consignado pelo próprio Auditor ao afirmar que "o autuado apresentou à fiscalização um relatório, em arquivo magnético, apenas das operações de saídas, por produto, o que possibilitou a análise da fiscalização e a consolidação dos demonstrativos que serviram de base para a apuração da referida infração". Destaca que o levantamento das operações de entradas foi realizado manualmente, pela falta de apresentação das operações em arquivos magnéticos. Em outro momento, conforme sustenta o próprio fiscal, o levantamento foi realizada a partir dos arquivos magnéticos inconsistentes, cujo pedido de regularidade foi indeferido porque apresentado fora do prazo.

A auditoria de estoque constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de

referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

A Portaria 445/98, que dispõe sobre os procedimentos na realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, orienta que haja criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento. Não é o que ocorre, no caso em concreto. O Auditor Fiscal partiu da premissa que os materiais adquiridos eram "produtos acabados" e não fez, a partir de então, uma investigação mais aprofundada acerca do processo industrial e dos negócios do autuado; não levou em consideração as alegações da defesa ou a constatação posterior das provas produzidas pela diligência. Insistiu que no levantamento que elaborou não identificou vendas ou estoque final dos produtos adquiridos, mantendo a assertiva que, enquanto a empresa tratar como insumo "estrado ou painel", o seu levantamento se refere a "produtos acabados".

Do demonstrativo de omissão de saída, retro mencionado (fl. 28), não consta a forma como foi obtido o preço médio dos produtos considerados omitidos, nem a quantidade dessa omissão, o que invalida a base de cálculo apurada e em consequência, o crédito tributário constituído. Outros equívocos observados no procedimento fiscal comprometem a exigência tributária.

Nos documentos fiscais de aquisição, a unidade de medida encontra-se descrita em metros cúbicos, diversamente da unidade de medida, nas operações de saída, descrita em quantidade de peças, sem que fosse feita a conversão para a mesma unidade de medida das mercadorias envolvidas no levantamento dos estoques. À guisa de exemplo, nas notas fiscais de aquisição remetidas por EMBALATEC INDUSTRIAL, localizada em São Paulo (cópias juntadas aos autos), estão descritos os produtos: painel (Palete Bahia Sul), NCM 4415.2000 e pré cortados de pinus (NCM 4407.2000), fl.188/194 (volume II); madeira pinus serrada seca (fl. 1533-volume VI), pinus aparelhado, madeira seca cepilhada de pinus (fls. 1676/77-volume VI), madeira serrada de eucalipto (fl. 930-volume IV), madeira pré cortada de pinus (fl. 3487-volume XI), pinus bruto, pinus aparelhado (fl. 1319-volume V), todos medidos em metros cúbicos e NCM 4407.1000. Nas operações de saídas dos Paletes, os produtos acabados foram descritos como CJT Palete/TP NI, seguido da expressão do medida ou tamanho do produto e NCM 4415.2000, as unidade de medida não estavam descritas em metros cúbicos, mas em quantidade de peças, conforme cópias dos documentos acostados aos autos, a partir da fl. 1723 (Volume VI).

Verifico, outrossim, com o objetivo de instruir a exigência contida na infração 05, recolhimento a menor de ICMS, em razão de uso indevido de incentivo fiscal do DESENVOLVE, elaborou o Fiscal demonstrativo dos valores de vendas não beneficiadas - por produto (fls. 38/43) e por mês (fls. 45/46), no entendimento apressado de que considerou tais operações como produto acabado, porque o fornecedor (EMBALATEC – São Paulo) indicava nas notas fiscais da saída o NCM 4415.2000, que pela classificação fiscal se refere ao produto acabado "PALETES".

Acabamos de ver que nas notas fiscais de aquisição remetidas por EMBALATEC INDUSTRIAL, localizada em São Paulo), os produtos estavam descritos como "painel (palete Bahia sul)", na NCM 4415.2000, além de peças "pré cortado de pinus", com o código NCM 4407.2000, de acordo com a classificação estabelecida pela Nomenclatura Comum do Mercosul ou tabela TIPI, significando que se trata de palete simples, estrados para carga ou madeiras cortadas, que foram utilizadas como insumos para a confecção dos PALETES, estes sim, produtos acabados, comercializados pelo estabelecimento autuado, com a denominação de CJT-PALETE/TP NI (seguido da numeração do produto, tamanho e medida).

O Parecer da ASTEC 0072/2013, solicitado a fim de efetivar a verdade material, concluiu que as aquisições feitas no estabelecimento EMBALATEC INDUSTRIAL LTDA, denominado de painel (Palete Bahia Sul) são, de fato, estrados de madeiras, conforme aparece nas fotografias, acostadas aos autos (fls. 256/264) e que se juntam a outras madeiras pré cortadas, tocos, tampos, utilizados na fabricação ou montagem de PALETES, produtos acabados.

Diante desses pressupostos, o levantamento fiscal que apurou a movimentação do estoque não poderia ser feito a partir apenas da somas algébricas procedidas pela fiscalização, sem documentos de prova que embasem os levantamentos das quantidades apuradas, sem respeito às unidades de medidas (metro cúbico, na entrada; unidade/peça, na saída), com confusão entre os demonstrativos utilizados para instruir as infrações 04 (fl. 28) e 05 (fls. 38/46). Atípico ainda tal levantamento quantitativo, cujo exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado (2011), mas as divergências nos estoques surgem em períodos diversos, em março, setembro e dezembro à semelhança de levantamento de estoques com exercício em aberto.

Diz a portaria sobre a auditoria se estoques que os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado não são exatamente os mesmos que se adotam no levantamento em exercício aberto, e essas particularidades devem ser levadas em conta tanto no desenvolvimento da ação fiscal como no tratamento tributário a ser dispensado na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos. Ensina ainda que a apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer criterioso rigor na quantificação das mercadorias e atenção na unidade de medida adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte.

Tudo isso implica vício insanável na demonstração da base de cálculo do levantamento quantitativo de estoques, não tendo como prosperar validamente a exigência e motivo suficiente para decretar a nulidade da infração, de acordo com o art. 18, IV, “a”, RPAF/BA. Ressalto que a base de cálculo do imposto deve ser determinada a salvo de qualquer imperfeição, não podendo surgir do mero acaso da diferença algébrica de entradas ou saída da mercadoria, alvo da auditoria de estoques. Precisa ser, em contrário, demonstrada de forma comprehensiva e representar a dimensão material do tributo, pois decorre dos princípios da legalidade e da verdade material que norteiam a norma tributária.

Contudo, o art. 155 do RPAF/BA determina no seu parágrafo único, que a autoridade julgadora não pronunciará a nulidade, nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo, a quem aproveitaria a declaração de nulidade. Nesses termos, no caso em concreto, a presente infração seria nula, não fosse a improcedência que se examina, considerando que ficou devidamente comprovado que não houve a omissão de saída de mercadorias pretendida pelo Fisco, por pressupor a aquisição de “produtos acabados”, o que não foi confirmado, através dos fatos documentos acostados nos autos pelo próprio Auditor Fiscal e pelo contribuinte autuado, através dos demonstrativos anexados, demais provas, inclusive pela diligência fiscal a cargo da Assessora Técnica desse CONSEF, que confirmou a aquisição de paletes, “estrado de madeiras” e demais insumos, utilizados na montagem dos PALETES esses, sim, produtos acabados.

A definição pela improcedência da infração 04, que tratou do equivocado levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias repercutiu igualmente a infração 05, que tratou da glosa do incentivo fiscal (dilação do prazo de pagamento do ICMS), em relação às operações que não foram consideradas “próprias”, segundo a definição do Programa DESENVOLVE e Resolução 140/2003, infração que não se confirmou, em face dos pressupostos identificados para a sua exigência, conforme todo o enunciado supra referido. O Auditor Fiscal considerou materiais e insumos utilizados na fabricação de PALETES como se fossem, eles próprios, produtos acabados, o que infringiria o requisito de os incentivos fiscais incidirem sobre as operações próprias, concedidos na Resolução do Conselho do DESENVOLVE.

Antes o exposto, a infração 05 também resta descaracterizada.

Dessa forma, sou pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração. Caracterizadas as infrações 1, 2 e 3. Improcedentes as infrações 4 e 5”.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estabelecido no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 1^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF 0143-01/15.

VOTO

O autuante, consoante o que está dito no rodapé da planilha de fl. 28, constatou que não houve saídas dos diversos conjuntos de painéis, denominados CJT - PALETE/TP NI, nos meses de março, setembro e dezembro de 2011. Como consequência, exigiou o imposto a título de levantamento quantitativo de estoques na quarta infração (suposta omissão de saídas).

Também exigiou o ICMS na infração 5, tomando como fundamento de fato as mesmas vendas (objeto da imputação anterior), que entendeu serem de produtos acabados, não contemplados pelo benefício do Desenvolve (levantamentos de fls. 38 a 46).

Do levantamento de fl. 28 não consta a forma como foi obtido o preço médio na infração 4, equívoco que, como bem disse o i. relator “*a quo*”, invalida e torna incerta a base de cálculo, assim como o crédito tributário. Além disso, nos documentos fiscais de aquisição a unidade de medida é metro cúbico, enquanto nas operações de saída consigna-se peças. Não existe nos autos demonstrativo de conversão para unidade de medida idêntica no que se refere às operações objeto do levantamento quantitativo de estoques.

Em busca da verdade material, a Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência. No Parecer de fls. 3.641 a 3.644, a ASTEC confirmou que o sujeito passivo - com o fim de fabricar paletes, adquiriu os itens denominados painéis (CJT - PALETE/TP NI) na unidade localizada no Estado de São Paulo, que nada mais são do que estrados de madeira utilizados como insumo, ao qual são agregadas as madeiras previamente cortadas (fls. 74 a 136, 257 a 263 e 3.642), formando-se assim os conjuntos de tocos e tampas, que são os paletes.

As referidas madeiras previamente cortadas também são insumos adquiridos na EMBALATEC

INDUSTRIAL LTDA. do Estado de São Paulo, de acordo com os documentos fiscais de fls. 74 a 136.

Veja-se o que a esse respeito concluíram os julgadores da instância de origem, com acerto.

Acabamos de ver que nas notas fiscais de aquisição remetidas por EMBALATEC INDUSTRIAL, localizada em São Paulo), os produtos estavam descritos como "painei (paleta Bahia sul)", na NCM 4415.2000, além de peças "pré cortadas de pinus", com o código NCM 4407.2000, de acordo com a classificação estabelecida pela Nomenclatura Comum do Mercosul ou tabela TIPI, significando que se trata de paletes simples, estrados para carga ou madeiras cortadas, que foram utilizadas como insumos para a confecção dos PALETES, estes sim, produtos acabados, comercializados pelo estabelecimento autuado, com a denominação de CJT-PALETE/TP NI (seguido da numeração do produto, tamanho e medida).

Concluo, por conseguinte, que não ocorreram as saídas tomadas como fundamento de fato para as infrações 4 e 5.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232903.0114/12-6, lavrado contra **EMBALATEC BAHIA EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.024,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas "b" e "f" e VII, "a", da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de fevereiro de 2016.

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

RAOMUNDO ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS