

**A. I. Nº** - 298942.0902/14-7  
**AUTUADO** - SHERWIN WILLIAMS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - HELDER RODRIGUES DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - INFAZ EUNÁPOLIS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 26.04.2017

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0062-05/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. OPERAÇÕES REGULARMENTE ESCRITURADAS. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. Infrações não impugnadas pelo sujeito passivo. Itens mantidos. 3. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO. Conforme sinalizado pela ASTEC, em procedimento de revisão do roteiro de auditoria fiscal, o levantamento quantitativo de estoques teria que levar em consideração as peculiaridades do processo industrial do contribuinte que envolvia: a mistura de tintas, pigmentos e bases para a produção de novas utilidades, a relação insumo/produto para cada item produzido etc., o que implicaria na necessidade da realização de uma nova fiscalização. Item nulo. Não acolhido o pedido de declaração de decadência de parte do crédito tributário. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 25/09/2014 para exigir ICMS no valor principal de R\$60.149,08, contemplando as seguintes imputações:

Infração 01 – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Valor exigido: R\$931,27, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “a”, da Lei nº 7.014/96;

Infração 02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS em decorrência de destaque do imposto a maior nos documentos fiscais. Valor exigido: R\$39,80, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96;

Infração 03 – Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (anos de 2009, 2010 e 2011), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Valor exigido: R\$59.178,01, acrescido das multas de 70% e 100%, previstas no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do lançamento em 29/09/2014, através de intimação pessoal e ingressou com defesa administrativa em 28/10/14 (doc. fls. 556 a 572), em petição subscrita por seu advogado, habilitado a autuar no processo através do instrumento de procuração anexado à fl. 573.

A defesa após ressaltar a tempestividade da medida impugnatória passou a discorrer acerca dos fatos que motivaram a autuação.

Declarou ser um estabelecimento filial de indústria com destacada atuação na fabricação e comercialização de tintas, vernizes, bases, concentrados e afins. No Estado da Bahia, a

Defendente realiza, ao mesmo tempo, atividades puramente mercantis e também atividades não puramente comerciais, nas quais o seu estabelecimento promove um processo denominado de “tingimento por demanda”.

Nas suas atividades não puramente comerciais, denominadas de “tingimento por demanda”, a defendente recebe tintas, pigmentos e bases (componentes) transferidos de estabelecimentos industriais de titularidade da mesma empresa, situados em outros Estados, e, após misturá-los, em conformidade com os pedidos e especificações de seus clientes, vende produtos novos, diversos daqueles recebidos por transferência.

Nessas operações de “tingimento por demanda”, inexistente perfeita correspondência quantitativa e qualitativa entre as Notas Fiscais de Entrada e de Saída escrituradas pela defendente, porque os produtos recebidos nas operações de entrada “por transferência” não são exatamente os mesmos daqueles vendidos aos clientes da autuada.

Segundo a defesa foi essa divergência quantitativa e qualitativa existente entre as Notas Fiscais de Entrada e de Saída, ocorridas nas operações de “tingimento por demanda”, que deu origem ao Auto de infração ora impugnado, lavrado em desfavor da empresa por alegada “omissão de saídas”.

No entanto, a despeito de à época do processo de fiscalização, a defendente não ter conseguido apresentar à fiscalização documentação apta a demonstrar a inexistência das omissões de saída apontadas no auto de infração, o fato é que as mercadorias indicadas na autuação impugnada não foram objeto de “Omissão de Saídas”, mas sim de operações de vendas regularmente tributadas, como indicado nos demonstrativos anexados à impugnação, verificáveis ou sujeitos à revisão por perícia fiscal a ser solicitada, em observância ao princípio da verdade material.

A defendente esclareceu que reconhece a procedência parcial da autuação fiscal ora impugnada, específica e exclusivamente, quanto às infrações números 01 e 02, cujos respectivos créditos tributários, informa, já foram integralmente pagos.

Suscitou a nulidade da exigência impugnada por ausência de quantificação do ICMS supostamente devido em cada período de apuração; e a falta de indicação do critério de apuração da base de cálculo do crédito lançado.

A partir da leitura do “Demonstrativo do Crédito Tributário” integrante do Auto de infração, a defesa afirma que o auditor fiscal autuante cometeu dois equívocos procedimentais que viciam de nulidade absoluta a autuação fiscal. O primeiro vício insanável consistiu na ausência de quantificação do valor do ICMS supostamente não recolhido em cada um dos períodos mensais de apuração, nos quais teria ocorrido omissão de saídas tributadas. Disse que o auto de infração se limita a indicar o valor total do imposto supostamente não pago nos exercícios fiscais de 2009, 2010 e 2011, como seria correto se o caso concreto versasse sobre um tributo apurado anualmente, e não mensalmente, como é o caso do ICMS.

Fez referência ao art. 142 do CTN e diz que a obrigatoriedade da demonstração da impossibilidade de se identificar a data de cada um dos fatos geradores do débito decorre, expressamente, dos arts. 39, III, e 41, II, do Decreto nº. 7.629/99, que, respectivamente, condicionam a validade dos autos de infração à completa e detalhada descrição de todas as circunstâncias relevantes à denúncia fiscal e da apresentação de prova da sua ocorrência, em prejuízo ao direito de defesa.

Já o segundo vício insanável, verificado no auto de infração, consistiu na absoluta falta de indicação do critério adotado, para fins de arbitramento da base de cálculo das omissões de saída supostamente cometidas pelo Defendente, em mais um evidente defeito de motivação do lançamento.

Argumenta a defesa que o auto de infração não deixa claro nem qual foi o roteiro de fiscalização adotado, nem qual foi o critério adotado para arbitrar a base de cálculo das saídas supostamente omitidas, limitando-se a mencionar os dispositivos regulamentares violados.

Entende que essa simples menção aos dispositivos legais que preveem e autorizam a determinação do “movimento real tributável” dos contribuintes (art. 936), e o arbitramento de base de cálculo (art. 60), não são suficientes para atender o requisito prescrito pelo art. 39, IV, “b”, do Decreto nº. 7.629/99, que só resta preenchido quando o auto de infração indica, de forma clara, precisa e fundamentada, o critério adotado na quantificação do crédito tributário lançado.

Que a situação verificada no caso concreto, portanto, enquadra-se na hipótese de nulidade absoluta prevista pelo art. 18, II, do Decreto nº. 7.629/99, porque, a Defendente teve seu direito de defesa duplamente prejudicado: em primeiro lugar, por não poder identificar as datas dos fatos geradores dos créditos lançados, em prejuízo da quantificação daqueles atingidos pela decadência; e, em segundo lugar, por não saber qual foi o critério adotado no arbitramento da base de cálculo das saídas supostamente omitidas.

Suscitou, em seguida, como questão prejudicial de mérito a decadência parcial do crédito tributário relativamente ao período compreendido entre 01/01/09 e 28/09/09, pois só foi cientificado do lançamento em 29/09/14, ou seja, depois de mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores ocorridos naquele período, configurando-se a homologação tácita dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte naquele período, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Disse a defesa que a jurisprudência do STJ é unânime no sentido de que, nos tributos sujeitos à homologação de lançamento, como é o caso do ICMS, quando há pagamento antecipado pelo contribuinte, mesmo a menor, a decadência é disciplinada pelo art. 150, §4º, do CTN e, portanto, o prazo decadencial quinquenal é contado da data da ocorrência do fato gerador, e não do primeiro dia útil do exercício seguinte.

Transcreveu na peça defensiva decisões do citado tribunal, salientando que: (i) o caso envolve recolhimento a menor de ICMS em todos os períodos de apuração, conforme se infere da própria denúncia; (ii) a autoridade fiscal autuante não qualificou, expressa ou sequer implicitamente, a conduta do Defendente como dolosa ou fraudulenta, tendo, inclusive, apurado o tributo lançado com base nos livros fiscais da empresa e em informações por ela fornecidas, e sem aplicar à empresa qualquer penalidade de natureza qualificada.

Nessa ordem de ideias, entende estar descartada a aplicabilidade da regra prevista pelo art. 173, I, do CTN e, portanto, a contagem do prazo decadencial a partir do exercício seguinte, ficando evidente a decadência da parte do crédito de ICMS relativa ao período compreendido entre 01/01/09 e 28/09/09, pois, o Auto de infração só foi cientificado ao contribuinte em 29/09/14, depois de decorridos mais de cinco anos dos fatos geradores ocorridos naquele período, estando já consumada a homologação tácita dos recolhimentos realizados pelo contribuinte, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Ao ingressar nas razões de mérito a defesa ressaltou que o crédito de ICMS lançado resultou apenas de operações envolvendo mercadorias cujas saídas tributadas o Defendente não conseguiu, à época do processo de fiscalização, identificar, de forma pormenorizada, na documentação disponibilizada ao fiscal autuante.

No entanto, a despeito de não ter conseguido, naquela época, demonstrar que todas as suas operações de venda foram tributadas, e amparadas pelas respectivas Notas Fiscais de Saída, a Defendente afirma que demonstrará, no processo administrativo instaurado com a presente impugnação, que o crédito tributário lançado, na verdade, é inexistente, porque não ocorreram as omissões de saída constatadas pela fiscalização.

Juntou à presente impugnação o Relatório Complementar (doc. 05), composto de diversas planilhas, que fora apresentado ao auditor fiscal autuante durante o processo de fiscalização, para fins de descaracterizar as omissões de várias operações de saída que aparentavam não terem sido tributadas, mas o foram. Além disso, disse que iria solicitar, em tópico específico, a realização de prova pericial, destinada a confirmar a inexistência da infração de omissão de saídas.

Passou em seguida a fazer uma descrição detalhada das operações denominadas de “tingimento por demanda”, sustentando que foram justamente essas operações as que deram origem às omissões de saídas tributadas vislumbradas pela fiscalização. A defesa explicou que nessas operações o estabelecimento autuado recebe tintas, pigmentos e bases (componentes) transferidos de estabelecimentos industriais de titularidade da mesma empresa, situados em outros Estados, e, após misturá-los, em conformidade com os pedidos e as especificações dos seus clientes, vende produtos novos, diversos daqueles recebidos por transferência.

Tendo em vista que, nas operações de “tingimento por demanda”, os produtos recebidos nas operações de entrada “por transferência” não são exatamente os mesmos daqueles vendidos aos clientes do Defendente, não há perfeita correspondência quantitativa e qualitativa entre as Notas Fiscais de Entrada e de Saída escrituradas pelo Defendente, e essa divergência induziu a fiscalização à equivocada conclusão quanto à ocorrência de omissão de saídas tributadas, desamparadas dos respectivos documentos fiscais.

Sendo assim, para fins de descaracterizar as omissões de saída identificadas no auto de infração, seria necessário verificar, à luz das informações apresentadas com a presente defesa e mediante perícia, se cada um dos itens referidos pela fiscalização foi, ou não, objeto de saída tributada, registrada sob outro código, misturado a outro componente e, portanto, agregado a um produto novo, diverso daquele registrado nos seus livros de Entradas, Saídas e no seu controle de Estoque.

Para demonstrar que todos os itens referidos pelo auto de infração não foram objeto de omissão de saída, mas, sim, foram misturados a outros componentes e agregados a produtos novos, registrados sob outros códigos, e vendidos em operações tributadas pelo ICMS, a defendente apresentou exemplos de operações concretas, nos quais se verificaria claramente a inexistência das omissões de saída vislumbradas pela fiscalização.

Na peça defensiva, constam 03 (três) exemplos numéricos, reproduzidos às fls. 567 a 569 do PAF, contendo uma relação dos insumos e respectivos códigos, utilizados na atividade de “tingimento por demanda” e os produtos resultantes, também com a especificação das quantidades e respectivos códigos registrados nos documentos e livros fiscais.

Afirmou que repetindo tal procedimento em todos os itens referidos pelo auto de infração, seria constatada a inexistência das omissões de saída vislumbradas pela fiscalização, porque, por força do processo de “tingimento por demanda”, inúmeros componentes, inicialmente registrados em um determinado código, saíram do estabelecimento da Defendente por meio de vendas tributadas, agregados a outros produtos novos, sob outros códigos distintos.

Reiterou a necessidade de realização de perícia técnica, indicou assistente técnico para acompanhar os trabalhos e formulou os quesitos abaixo reproduzidos:

- 1) Com base nas informações e elementos documentais anexados ao Auto de infração, é possível quantificar o valor do ICMS que supostamente deixou de ser recolhido em cada um dos meses do ano de 2009, 2010 e 2011?*
- 2) Sendo positiva a resposta ao quesito acima, qual o valor do ICMS que supostamente deixou de ser recolhido em cada um dos meses do ano de 2009?*
- 3) Ainda para o caso de serem passíveis de resposta os quesitos acima, qual o valor do crédito tributário decaído, relativo ao período compreendido entre 01/01/09 e 29/09/09?*
- 4) O Defendente escriturou, no Livro Registro de Entradas e no Livro de Inventário, todas as suas aquisições de insumos realizadas no ano de 2009?*
- 5) O Defendente escriturou, no Livro Registro de Saídas e no Livro de Inventário, todas as suas operações de venda de produtos finais, realizadas no ano de 2009?*
- 6) Adotando-se a metodologia usada nos exemplos fornecidos na presente defesa, e comparando-se o “Relatório” integrante do Auto de infração”, com as informações identificadas na planilha intitulada “DE PARA” e com os documentos e livros fiscais e*

*contábeis do Defendente, constata-se a inexistência, total ou parcial, das omissões de saída vislumbradas pela fiscalização?*

*7) Caso seja constatada a existência apenas parcial de omissões de saídas por parte da Defendente, qual o valor do ICMS que teria deixado de ser recolhido em virtude dessa infração?*

Finalizou a peça de defesa formulando os seguintes pedidos:

*(i) Em caráter preliminar, que seja declarada a nulidade formal do auto de infração ora impugnado, seja em virtude do não esgotamento da matéria tributável, nos termos exigidos pelo art. 142 do CTN, seja em virtude falta de indicação do critério adotado para fins de arbitramento da base de cálculo das pretensas omissões de saída imputadas ao Defendente;*

*(ii) Caso indeferido o pedido acima, seja acolhida a prejudicial de mérito e reconhecida a decadência da parte do crédito de ICMS relativa ao período compreendido entre 01/01/09 e 29/09/09, nos moldes do art. 150, §4º, do CTN, a qual deverá ser extinta, conforme previsto no art. 156, V, também do CTN;*

*(iii) Na hipótese de indeferimento dos pedidos acima, seja julgado improcedente o Auto de infração, para fins de desconstituição, total ou parcial, do crédito tributário lançado, em virtude da ausência das omissões de saídas apontadas pela autuação fiscal, a ser comprovada cabalmente pela perícia solicitada pela empresa.*

Protestou, ainda, a Defendente pela produção de todas as provas admitidas em processo administrativo, inclusive, a juntada de novos documentos.

A INFORMAÇÃO FISCAL foi prestada em 04/11/2014, conforme peça juntada às fls. 700 a 702 (vol. III).

O autuante contestou por completo os reclamos da defesa, declarando que o levantamento quantitativo de estoques (LQE) que resultou na exigência fiscal, teve por base as informações fornecidas pelo contribuinte em meio magnético, através do SINTEGRA. Que os resultados preliminares, anteriores à formalização do A.I., foram apresentados ao contribuinte para a elaboração da defesa prévia, ocasião em que o processo de “tingimento por demanda” foi suscitado pela empresa. O autuante declarou então ter informado ao contribuinte que o procedimento adotado era incorreto, pois, deveria este “baixar” do estoque o produto original (insumo), emitindo Nota Fiscal (NF), com CFOP 1.926 e dar entrada do “novo produto”, também através de NF, com o mesmo valor e CFOP 5.926, sem lançamento a débito de ICMS nas duas operações.

O autuante declarou ainda, na informação fiscal, ter acatado os argumentos apresentados na defesa prévia, fazendo uma revisão do levantamento originário, mesmo diante das incorreções procedimentais do contribuinte quanto à movimentação interna de seus estoques, com redução significativa dos valores apurados, que foram levados às planilhas e demonstrativos de débito que compõem o Auto de Infração.

Distribuído o PAF para a 5ª JF, o feito foi convertido em diligência em 28 de maio de 2015, com o seguinte teor:

*No presente processo administrativo fiscal a infração nº 3, contempla exigência atinente aos exercícios de 2009, 2010 e 2011. Na peça acusatória consta que o contribuinte incorreu em “Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis”. Valor exigido: R\$59.178,01. Multas aplicadas: 70% (exercício de 2009) e 100% (exercícios de 2010 e 2011), previstas no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.*

*Na peça impugnatória o contribuinte, através de seu patrono, ao ingressar nas questões de mérito, informou que o estabelecimento autuado é filial de indústria, operando no ramo de fabricação e comercialização de tintas, vernizes, bases, concentrados e afins. Que a sua atividade envolve tanto a revenda de mercadorias concernente à de compra e venda de produtos adquiridos e/ou recebidos*

*em transferência, como também atividades não puramente comerciais, relacionadas ao processo denominado de “tingimento por demanda”.*

*Em relação ao processo de “tingimento por demanda” informou que recebe de seus estabelecimentos industriais, localizados em outros Estados, por transferência, tintas, pigmentos e bases (componentes), e após misturá-los, em conformidade com as especificações de seus clientes, vende produtos novos, diversos daqueles recebidos por transferência. Em decorrência dessa específica atuação, disse inexistir perfeita correspondência quantitativa e qualitativa entre as notas fiscais de entrada e as notas fiscais de saídas escrituradas em seus livros, visto que os produtos recebidos nas operações de entrada, por transferência, não são exatamente os mesmos daqueles vendidos a seus clientes.*

*Declarou que as diferenças apuradas no levantamento quantitativo de estoques decorreram da desconsideração, pela autoridade fiscal, das circunstâncias relacionadas às operações de “tingimento por demanda”.*

*Apresentou, na peça defensiva, 03 (três) exemplos numéricos, reproduzidos às fls. 567 a 569 do PAF, fazendo uma relação dos “insumos” e respectivos códigos, utilizados na atividade de “tingimento por demanda” e os produtos resultantes, também com a especificação das quantidades e respectivos códigos registrados nos documentos e livros fiscais.*

*Pediu a realização de perícia técnica, formulou quesitos e indicou assistente técnico.*

*O autuante, por sua vez, contestou os reclamos da defesa, declarando que o levantamento quantitativo de estoques (LQE) que resultou na exigência fiscal, teve por base as informações fornecidas pelo contribuinte em meio magnético, através do SINTEGRA. Que os resultados preliminares, anteriores à formalização do A.I., foram apresentados ao contribuinte para a elaboração da defesa prévia, ocasião em que o processo de “tingimento por demanda” foi suscitado pela empresa. O autuante declarou então ter informado ao contribuinte que o procedimento adotado era incorreto, pois, deveria este “baixar” do estoque o produto original (insumo), emitindo Nota Fiscal (NF), com CFOP 1.926 e dar entrada do “novo produto”, também através de NF, com o mesmo valor e CFOP 5.926, sem lançamento a débito de ICMS nas duas operações.*

*O autuante declarou ainda, na informação fiscal, ter acatado os argumentos apresentados na defesa prévia, fazendo uma revisão do levantamento originário, mesmo diante das incorreções procedimentais do contribuinte quanto à movimentação interna de seus estoques, com redução significativa dos valores apurados, que foram levados às planilhas e demonstrativos de débito que compõem o Auto de Infração.*

**DA DILIGÊNCIA – AUDITOR FISCAL LOTADO NA ASTEC/CONSEF – formulada nos seguintes termos**

*Diante dos fatos acima relatados e considerando a necessidade de verificação “in loco”, no estabelecimento empresarial, do processo denominado “tingimento por demanda”, que envolve a mistura de produtos acabados recebidos em transferência das unidades fabris e a subsequentes saída de novos produtos resultantes da mistura de tintas e demais insumos, pede-se que a ASTEC:*

*1º) intime o contribuinte a apresentar documentos e livros fiscais (notas fiscais de aquisição e de vendas, livros entradas, saídas, inventário etc), conjuntamente com os relatórios de controle interno da empresa, de forma a se poder estabelecer a relação quantitativa entre os insumos aplicados no processo de “tingimento por demanda” e os produtos resultantes e posteriormente vendidos;*

*2º) tome como parâmetro, para a diligência, os exemplos numéricos apresentados na peça defensiva, às fls. 567 a 569 dos autos, ampliando o procedimento revisional para as demais diferenças apuradas na ação fiscal;*

*3º) emita parecer técnico, circunstanciado, para cada produto e por exercício fiscal, relativamente às diferenças quantitativas apuradas, indicando se remanescem, no todo ou em parte, as omissões apontadas no A.I e nos demonstrativos que lhe servem de base probatória;*

*4º) notifique o assistente técnico indicando pela defesa, o sr. Ademir José de Jesus, com dados de identificação apresentados à fl. 571 do PAF, para que este possa acompanhar os trabalhos de revisão.*

*Em havendo alterações na composição do débito o diligente deverá elaborar novo Demonstrativo com a indicação dos valores residuais, por período mensal e no mesmo formato do Auto de Infração.*

***Cumprida a diligência acima a ASTEC deverá dar ciência ao autuante e à autuada do inteiro teor do Parecer Técnico, sendo-lhes assegurado o prazo de 10 (dez) dias para as manifestações, conforme determina o art. 149-A, do RPAF/99.***

***Em seguida o PAF deverá retornar ao CONSEF visando o julgamento da impugnação interposta pelo sujeito passivo.***

A ASTEC, através do Parecer nº 039/2016, de 29/06/2016, declarou que a diligência foi efetuada “in loco”, sendo constatado que o autuado recebe tintas, pigmentos e bases (componentes), transferidos de estabelecimentos industriais de titularidade da mesma empresa, situados em outros estados, com um determinado código e, após misturá-los, em conformidade com os pedidos e especificações de seus clientes, vende produtos novos, com códigos diferentes, diversos daqueles recebidos por transferência.

Em seguida, o revisor da ASTEC afirmou que o levantamento quantitativo efetuado pelo autuante abrangeu mais de 300 (trezentos) itens e foi realizado através de arquivos magnéticos que a ASTEC não dispõe para efetuar novo levantamento, que implicaria, por sua vez, em uma nova fiscalização, abrangendo todo o período autuado e todos os produtos levantados pelo autuante, o que fugiria ao campo de competência do órgão revisor.

Autuante e o autuado foram intimados do resultado da diligência.

O sujeito passivo, através da manifestação acostada às fls. 718 a 720, datada de 11/08/2016, reiterou que a impugnação empresarial se concentrou em três pontos básicos para afastar a cobrança que integra o item 03 do lançamento de ofício: (i) a inexistência de omissão de saídas, uma vez que a divergência apurada pelo Auditor Fiscal autuante ocorreu porque houve a desconsideração das particularidades de sua operação, em especial, da operação de “tingimento por demanda”; (ii) decadência de parte do crédito lançado; (iii) absoluta iliquidez do lançamento, por não ter sido esgotada matéria tributável. Disse, em acréscimo, que a diligência da ASTEC/CONSEF confirmou expressamente a realização daquelas operações de “tingimento por demanda”, que foram ignoradas pela fiscalização, sendo ressaltado, ainda, no Parecer Técnico, que a apuração correta do levantamento quantitativo demandaria ou dependeria de uma nova fiscalização, abrangendo todos os períodos. Nesse contestos, a defesa sustenta que o crédito de ICMS lançado no A.I. é absolutamente ilíquido e incerto, pois o fisco não esgotou todas as nuances que envolviam a matéria tributável em exame, ignorando-se por completo a verdade material do caso concreto, pois constatada a existência efetiva das operações de “tingimento por demanda”. Voltou a pedir que seja decretada a nulidade formal do Auto de Infração, por absoluta iliquidez do lançamento. Requereu a dilação de prazo para a juntada de nova documentação, pelo período de 10 (dez) dias, em relação aos exercícios de 2009, 2010 e 2011.

O autuante prestou nova informação fiscal, juntada às fls. 729/730, firmada em 22/08/16, ocasião em que o mesmo declarou que o contribuinte não apresentou nenhum fato novo, ou seja, apresentou as mesmas planilhas de transformação anexadas pelo autuante e constante dos autos. Afirmou ainda estranhar a ASTEC ter proposto a realização de um novo levantamento quantitativo de estoques uma vez que esse procedimento envolve uma conta matemática. Disse que o máximo que poderia ser trazido aos autos seria a confirmação se houve ou não a consideração no levantamento fiscal das alegações do contribuinte e que foram consideradas as operações denominadas pela defesa de “tingimento por demanda”. Afirmou ainda que não há o menor fundamento para a diligência, cabendo apenas o procedimento revisional caso o contribuinte apontasse valores não acatados ou acatados de forma errônea no levantamento fiscal. Declarou em acréscimo, que os exemplos trazidos pelo contribuinte foram “desmitificados” (refutados).

Ao finalizar, o autuante manteve a exigência fiscal em sua totalidade.

## **VOTO**

O Auto de Infração em lide é composto de 3 (três) infrações conforme foi detalhadamente exposto no relatório.

Em relação às infrações 01 e 02 o contribuinte, por ocasião da defesa, informou que iria realizar o recolhimento dos valores exigidos, todavia, não trouxe aos autos os comprovantes de pagamentos que atestassem a quitação das parcelas relacionadas a essas ocorrências. Diante da manifestação do contribuinte de que promoveria o recolhimento do ICMS lançado nas infrações 01 e 02, ficou explicitado o reconhecimento dessas ocorrências por parte da defesa, razão pela qual mantenho inalterado o lançamento, declarando a procedência dessas imputações.

A defesa concentrou a sua irresignação tão somente em relação à infração 03, relacionada ao levantamento quantitativo de estoques. Suscitou, em razões preliminares, a nulidade dessa cobrança pela falta de indicação do critério de apuração do imposto em cada período e a correspondente indicação dos períodos mensais em que teriam ocorrido as omissões de saídas de mercadorias.

Suscitou ainda a decadência parcial do crédito tributário reclamado relativamente ao período entre 01/01/09 e 28/09/09, pois só foi cientificado do lançamento em 29/09/14, ou seja, depois de mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores ocorridos naquele intervalo temporal, configurando-se a homologação tácita dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

No tocante à preliminar de decadência parcial alegada pela defesa, relativa ao período de 01/01/09 a 28/09/09, aplica-se ao caso o disposto no art. 173, inc. I, do CTN, com início da contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, que se verificou, em relação ao exercício de 2009, no dia 01/01/2010. Por se tratar de levantamento quantitativo de estoques, situação em que há, em tese, omissão de registro de operações e ausência de qualquer pagamento, não há o que ser homologado pelo fisco. Sequer houve pagamento a menor no que tange aos itens omitidos, pois as saídas omitidas teriam sido realizadas sem emissão de documento fiscal e sem o consequente registro das operações, ficando afastada assim a aplicação da regra contida no art. 150 § 4º do CTN.

Observo que no caso em exame o Auto de Infração foi lavrado em 25/09/2015, com ciência ao contribuinte em 29/09/2014. O prazo final para a formalização do lançamento, de acordo com a norma estampada no art. 173, inc. I, do CTN, se daria em 31/12/2014. Portanto, o crédito tributário reclamado no presente A.I. não se encontrava fulminado pela decadência.

No que tange à nulidade por iliquidez e incerteza do lançamento entendo que essa questão está intrinsicamente relacionada com o mérito e foi objeto da diligência encaminhada por esta 5ª JF para a ASTEC/CONSEF.

Na peça impugnatória o contribuinte, através de seu patrono, ao ingressar nas questões de mérito, informou que o estabelecimento autuado é filial de indústria, operando no ramo de fabricação e comercialização de tintas, vernizes, bases, concentrados e afins. Que a sua atividade envolve tanto a revenda de mercadorias concernente à de compra e venda de produtos adquiridos e/ou recebidos em transferência, como também atividades não puramente comerciais, relacionadas ao processo denominado de “tingimento por demanda”.

Em relação ao processo de “tingimento por demanda” informou que recebe de seus estabelecimentos industriais, localizados em outros Estados, por transferência, tintas, pigmentos e bases (componentes), e após misturá-los, em conformidade com as especificações de seus clientes, vende produtos novos, diversos daqueles recebidos por transferência. Em decorrência dessa específica atuação, disse inexistir perfeita correspondência quantitativa e qualitativa entre as notas fiscais de entrada e as notas fiscais de saídas escrituradas em seus livros, visto que os produtos recebidos nas operações de entrada, por transferência, não são exatamente os mesmos daqueles vendidos a seus clientes.

Declarou que as diferenças apuradas no levantamento quantitativo de estoques decorreram da desconsideração, pela autoridade fiscal, das circunstâncias relacionadas às operações de “tingimento por demanda”.



Apresentou, na peça defensiva, 03 (três) exemplos numéricos, reproduzidos às fls. 567 a 569 do PAF, contendo uma relação dos insumos e respectivos códigos, utilizados na atividade de “tingimento por demanda” e os produtos resultantes, também com a especificação das quantidades e respectivos códigos registrados nos documentos e livros fiscais.

Pediu a realização de perícia técnica, formulou quesitos e indicou assistente técnico.

O autuante, por sua vez, contestou os reclamos da defesa, declarando que o levantamento quantitativo de estoques (LQE) que resultou na exigência fiscal, teve por base as informações fornecidas pelo contribuinte em meio magnético, através do SINTEGRA. Que os resultados preliminares, anteriores à formalização do A.I., foram apresentados ao contribuinte para a elaboração da defesa prévia, ocasião em que o processo de “tingimento por demanda” foi suscitado pela empresa. Declarou então ter informado ao contribuinte que o procedimento adotado era incorreto, pois, deveria este “baixar” do estoque o produto original (insumo), emitindo Nota Fiscal (NF), com CFOP 1.926 e dar entrada do “novo produto”, também através de NF, com o mesmo valor e CFOP 5.926, sem lançamento a débito de ICMS nas duas operações.

O autuante consignou ainda, na informação fiscal, ter acatado os argumentos apresentados na defesa prévia, fazendo uma revisão do levantamento originário, mesmo diante das incorreções procedimentais do contribuinte quanto à movimentação interna de seus estoques, com redução significativa dos valores apurados, que foram levados às planilhas e demonstrativos de débito que compõem o Auto de Infração.

A ASTEC, através do Parecer nº 039/2016, de 29/06/2016, declarou que a diligência foi efetuada “*in loco*”, sendo constatado que o autuado recebe tintas, pigmentos e bases (componentes), transferidos de estabelecimentos industriais de titularidade da mesma empresa, situados em outros Estados, com um determinado código e, após misturá-los, em conformidade com os pedidos e especificações de seus clientes, vende produtos novos, com códigos diferentes, diversos daqueles recebidos por transferência.

Em seguida, o revisor da ASTEC afirmou que o levantamento quantitativo efetuado pelo autuante abrangeu mais de 300 (trezentos) itens e foi realizado através de arquivos magnéticos que a ASTEC não dispõe para efetuar novo levantamento, que implicaria, por sua vez, em uma nova fiscalização, abrangendo todo o período autuado e todos os produtos levantados pelo autuante, o que fugiria ao campo de competência do órgão revisor.

Frente ao quadro acima exposto passo em seguida a decidir a questão.

Sob o aspecto formal, conforme definido na Portaria 445/98, o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias 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 apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

I - 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;

II - atentar para a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros, etc.;

III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

No caso desses autos a ASTEC, conforme já exposto linhas acima, constatou “*in loco*”, nas atividades efetivamente desenvolvidas pelo contribuinte, que além da revenda de produtos acabados, da chamada “linha industrial”, o mesmo adquire ou recebe em transferência também insumos (tintas, pigmentos e bases), misturando-os para a produção de novos produtos, em atendimento às necessidades de seus clientes, na atividade denominada “tingimento por demanda”. Há, portanto, a entrada de insumos (com códigos específicos) e a saída de novos produtos (com códigos distintos dos insumos). Ressalto que as notas fiscais anexadas às fls. 613 a 619 e fls. 659 a 668, entre outras, evidenciam essa circunstância, havendo nelas destaque de IPI, configurando assim processo de industrialização das mercadorias recebidas em transferência de outras unidades produtivas da empresa autuada.

Nessa circunstância, o levantamento clássico de estoques, sintetizado na fórmula (Estoque Inicial-EI + Compras – Estoque Final-EF= Saídas), não se aplica visto que as mercadorias adquiridas no processo de compra ou aquisição são transformadas em outras, para posterior revenda (produtos resultantes da industrialização).

Conforme sinalizado pela ASTEC, o levantamento fiscal de estoques teria que levar em conta as peculiaridades do processo industrial que envolve a mistura de tintas, pigmentos e bases, a relação insumo/produto para cada item produzido etc., o que implicaria na necessidade da realização de uma nova fiscalização.

Pelas razões acima expostas e considerando especialmente o resultado da diligência fiscal efetuada pela ASTEC, não vislumbro segurança, certeza e liquidez no levantamento quantitativo de estoques efetuado pelo autuante, motivo pelo qual decreto a nulidade da infração 03, com arrimo no que dispõe o art. 18, inc. IV, letra “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, com a seguinte redação:

**Art. 18** – São nulos:

(...)

**IV** - o lançamento de ofício:

- a) que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator.

Concluo, portanto, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a manutenção tão somente das infrações 01 e 02.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298942.0902/14-7**, lavrado contra **SHERWIN WILLIAMS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$971,07**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inc. II, letra “a” e inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala de sessões do CONSEF, 04 de abril de 2017.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR