

PROCESSO - A.I. Nº 206888.0005/99-8  
RECORRENTE - COMPANHIA SISAL DO BRASIL – COSIBRA  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO DE REVISTA – Resolução 1ª CJF nº 0126-11/02  
ORIGEM - INFRAZ SERRINHA  
INTERNET - 01.08.02

## CÂMARA SUPERIOR

### ACÓRDÃO CS Nº 0100-21/02

**EMENTA: ICMS. INEXISTÊNCIA DE PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO.** A apresentação de decisões paradigmáticas que possuam a mesma identidade jurídica com a Decisão Recorrida, constitui requisito indispensável para o conhecimento do Recurso de Revista. Não acolhida a arguição de nulidade. Recurso **NÃO CONHECIDO**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Revista, interposto pelo sujeito passivo, inconformado com a Decisão contida no Acórdão CJF nº 0126-11/02, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que, em Decisão por maioria, negou provimento ao seu Recurso Voluntário e homologou a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que considerou o Auto de Infração, peça inicial do presente processo, Procedente em Parte.

O item sob Recurso trata da presunção legal da ocorrência de omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem a emissão de documentos fiscais e consequentemente sem a respectiva escrituração e pagamento do imposto, decorrente de entrada de mercadorias sem documentação fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Em preliminar, o Recorrente suscitou a nulidade deste item da autuação, que entende absoluta, tendo em vista que não haveria previsão para que fosse feita auditoria de estoque em estabelecimento industrial, de acordo com a Instrução Normativa nº 310/90, na parte intitulada “Roteiro de Auditoria Fiscal” – AUDIF-207, item 2.2.1, que assim dispõe: “esse levantamento pode ser aplicado em qualquer estabelecimento comercial – atacadista ou varejista – desde que as mercadorias sejam padronizadas em termos de gênero, espécie, tipo e unidade de medida”.

Trouxe a Decisão da mesma 1ª CJF contida no Acórdão nº 1988/00, para corroborar com o seu pensamento, cujo Relator foi o Conselheiro Carlos Fábio Cabral, o mesmo que proferiu o voto vencedor na Decisão ora Recorrida, onde este entendeu que, “considerando as peculiaridades da empresa (indústria), o levantamento realizado pela autuante é inadequado para apuração de eventuais omissões, sejam elas de entrada ou saída.”

O recorrente disse existir Decisões divergentes e que assim atenderia aos requisitos de admissibilidade para a apresentação do Recurso.

Para a primeira tese levantada, de que o imposto pela entrada não seria devido, pois o produto fibra de sisal goza do benefício do diferimento do pagamento do imposto para o momento da saída do produto industrializado, apresentou como paradigma para confrontar com a Decisão Recorrida, a Resolução nº 2830/98, da Câmara Superior, que transcrevo a sua Ementa e parte do seu relatório, necessários ao conhecimento da matéria sob exame:

**CÂMARA SUPERIOR**

**RESOLUÇÃO N° 2830/98**

**EMENTA: ICMS. RECURSO DE REVISTA.** A Port. N° 460/84, em seu art. 3º, § 4º, transfere o momento do diferimento para a saída dos produtos resultantes da industrialização ou de beneficiamento, dando guarida o autuado para fazer o recolhimento do imposto no mesmo prazo do seu recolhimento normal. Recurso conhecido e provido para julgar **IMPROCEDENTE** o Auto em epígrafe. Decisão unânime.

“O presente Auto, trata de recolhimento do ICM/ICMS diferido fora do prazo sem os acréscimos moratórios e correção monetária, foi julgado **PROCEDENTE**, por Decisão unânime, da 3ª Câmara deste CONSEF, que entendeu ter o autuado interpretado equivocadamente a legislação atinente ao encerramento do diferimento.”

Quanto a segunda tese argüida, a de que a infração apontada ensejaria a aplicação de multa formal, correspondente a 10% do valor comercial da mercadoria, pela ausência de escrituração das entradas na escrita fiscal, como paradigma trouxe as Resoluções n°s 3106/97 e 2894/98, da 2ª Câmara e n° 3505/97, da 4ª Câmara, cujas Ementas reproduzo, bem como parte dos respectivos relatórios e votos, quando necessários ao entendimento acerca dos julgamentos:

**2ª CÂMARA**

**RESOLUÇÃO N° 3106/97**

**EMENTA - ICMS.** Representação da Procuradoria da Fazenda, com base no art. 136, §2º da Lei n° 3.956/81 (COTEB), propondo correção da multa indicada no auto. **CONHECIDA E ACOLHIDA.** Auto **PROCEDENTE EM PARTE**, tendo em vista a aplicação da multa de 5% sobre o valor das mercadorias entradas no estabelecimento e não escrituradas. Decisão unânime.

“Com base no art. 136, §2º, da Lei n° 3.956/81 (COTEB), a Procuradoria da Fazenda propõe alterações nos seguintes itens do Auto de Infração: Item 1 - onde o autuante somou os valores referentes a entradas não escrituradas e saídas efetivas, esta em montante superior, apuradas em exercício fechado, devem ser separadas cobrando a multa de 5% sobre Cr\$42,00 (entradas), prevista no art. 61, inc. XIV, da Lei n° 4825/89 e sobre Cr\$15.158,00 (saídas) cobrar o ICMS acrescido da multa de 70%, prevista no art. 61, inc. IV, da Lei n° 4.825/89; Item - corrigir a base de cálculo, equivocadamente, indicada pelo autuante no valor de Cr\$663.333,96, para Cr\$654.856,42; Item 3 - corrigir a base de cálculo, equivocadamente, indicada pelo autuante no valor de Cr\$349.332,96, para Cr\$357.809,96, e como este valor corresponde às entradas não escrituradas em montante inferior às saídas apuradas, cabe apenas a multa de 5%, prevista no art. 61, inc. XIV, da Lei n° 4825/89; Itens 4 e 6 - Exercícios de 1991 e 1992, respectivamente, os quais representam os valores das entradas não escrituradas - item 4 de Cr\$447.241,13 e item 6 Cr\$7.800.000,00, cabe apenas a multa formal de 5%, prevista no art. 61, inc. XIV, da Lei n° 4825/89.”

**2<sup>ª</sup> CÂMARA**

**RESOLUÇÃO N<sup>º</sup> 2894/98**

**EMENTA: ICMS** - Recurso de Ofício. 1) Utilização indevida de crédito fiscal; 2) Falta de recolhimento do ICMS; 3) Recolhimento a menor do ICMS; 4) Omissões de saídas caracterizada pela falta de escrituração de notas fiscais; 5) Escrituração irregular do livro REM. Autuada comprova o pagamento do ICMS do item 3 e parte do item 2. Revisão do DICO comprova a regularidade de parte dos créditos relativos ao item 1. Quanto ao item 4, não cabe cobrança do imposto aplica-se a multa de 5% sobre o valor das entradas não registradas. Relativo ao item 5, cabível a multa formal de 3 UPFs/Ba. Mantida a Decisão da 3<sup>ª</sup> JJF (Resolução n<sup>º</sup> JJF 0575/98). Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

“O Auto de Infração supra, lavrado em 31/12/94, reclama imposto no valor de R\$13,3723 e multa de 3 UPFs-BA, em decorrência de:

- 1) utilização indevida de crédito fiscal por não dispor das notas fiscais de compras escrituradas no livro REM, que comprovassem os referidos créditos, conforme Demonstrativo às fls. 05 dos autos, referente aos exercícios de 1991 e 1992;
- 2) falta de recolhimento do ICMS, relativo aos meses de julho/91 e abril e setembro/93;
- 3) recolhimento a menor do ICMS nos meses de janeiro e novembro/92;
- 4) omissões de saídas, caracterizada pela falta de escrituração das Notas Fiscais de n<sup>º</sup>s 5848, 6171 e 6224 em 1992 e n<sup>º</sup> 7667 em 1993, no livro REM.”

**4<sup>ª</sup> CÂMARA**

**RESOLUÇÃO N<sup>º</sup> 3505/97**

**EMENTA: ICM/ICMS.** Representação da Procuradoria da Fazenda, com base no art. 119 da Lei n<sup>º</sup> 3956/81, propondo o cancelamento da inscrição do débito tributário em Dívida Ativa e a redução do montante exigido, conforme revisão efetuada pelo autuante. **CONHECIDA E ACOLHIDA.** Auto **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

“Com base no art. 119, da Lei n<sup>º</sup> 3956/81, a Procuradoria da Fazenda propõe o cancelamento da inscrição do débito na Dívida Ativa e a redução do montante exigido, entendendo que por tratar-se de apuração, por meio de levantamento de estoque, prevalece a retificação efetuada posteriormente pelo autuante, acolhendo-se as justificativas apresentadas. Após o relatório, o Conselheiro Relator deu maiores esclarecimentos sobre a proposta da PROFAZ tendo na oportunidade lido, na íntegra, a justificativa apresentada.”

A terceira tese do recorrente é que o CONSEF, em caso exatamente igual, julgando Auto de Infração lavrado contra o mesmo estabelecimento, no qual se discutiu a questão relativa a

produção do próprio estabelecimento, acatou a defesa e aceitou o lançamento da empresa, que não foi acatada na Decisão atacada, referindo-se ao Acórdão JJF nº 2043-01/01, que indicou como paradigma, pois se reporta aos mesmos fatos e fundamentos, variando apenas em relação ao período.

Observou que este Acórdão, apesar de ter sido originário da 1ª JJF, assumiu o condão de definitivo e, assim, equipara-se às decisões das Câmaras, posto que foi homologado tacitamente pelo Sr. Presidente do CONSEF, que também preside a 1ª Câmara e a Câmara Superior, quando o mesmo optou por não se utilizar da faculdade prevista no art. 169, § 2º, do RPAF, com as alterações introduzidas a partir do Decreto nº 7.851/00.

Concluiu requerendo o conhecimento e provimento do Recurso de Revista e que seja julgado improcedente o item contestado.

A Representante da PROFAZ, no seu pronunciamento, afirmou que assiste razão ao recorrente, uma vez que o roteiro de fiscalização adotado pelo preposto fiscal não está contemplado pela legislação tributária, para a apuração do imposto em estabelecimentos industriais, e que, nesse diapasão, merece reparo a Decisão proveniente da Câmara de Julgamento Fiscal, haja vista restar pacífica a natureza absoluta da nulidade suscitada pelo contribuinte em sede recursal.

Opinou, portanto, pelo conhecimento e provimento do Recurso de Revista.

Após a leitura do relatório, a Representante da PROFAZ presente na sessão, reviu o posicionamento contido no Parecer anterior e opinou pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso de Revista.

## VOTO

Primeiramente, procedo à análise da nulidade suscitada pelo recorrente, que foi acatada pela Representante da PROFAZ, sob o argumento de que não haveria previsão para que fosse feita auditoria de estoque em estabelecimento industrial, de acordo com a Instrução Normativa nº 310/90, na parte intitulada “Roteiro de Auditoria Fiscal” – AUDIF-207, item 2.2.1.

Devo esclarecer que a autuação se deu em 30/09/99, e o item que supostamente estaria sujeito a nulidade trata de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, em estabelecimento, esta é a tese, industrial.

Em 10 de agosto de 1998 foi editada a Portaria nº 445 (Publicada no Diário Oficial de 11/08/1998), que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, em razão da necessidade de, entre outras, “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais”, revogando o item da Instrução Normativa mencionada que trata do mesmo assunto, seja em razão da sua hierarquia (a norma superior – Portaria – revoga a inferior) ou até pelo aspecto temporal (a norma posterior revoga a anterior).

Portanto, havia previsão sim para a realização de tal roteiro de auditoria em estabelecimento industrial.

Analizando a infração 1, vê-se que o autuante agiu em conformidade com a citada Portaria, inclusive relacionando os art. 6º, 7º e 8º, da mesma no enquadramento legal da infração.

O recorrente afirmou, também, que a 1ª CJF julgou de forma diversa outro caso que lhe seria similar, trazendo a Decisão contida no Acórdão nº 1988/00, cujo Relator foi o Conselheiro Carlos Fábio Cabral, o mesmo que proferiu o voto vencedor na Decisão ora recorrida, onde este

entendeu que, “considerando as peculiaridades da empresa (indústria), o levantamento realizado pela autuante é inadequado para apuração de eventuais omissões, sejam elas de entrada ou saída.”

Tomo a liberdade de transcrever o trecho tratando deste tema, extraído do voto do ilustre Conselheiro que relatou aquele PAF, que demonstra o equívoco na assertiva do patrono do Recorrente.

“Realmente, o levantamento quantitativo no estoque levado a efeito pela autuante não retrata a realidade dos fatos, considerando-se a atividade desenvolvida pelo recorrente (industrial) que, apesar de também revender produtos adquiridos de terceiros, possui fabricação própria e os itens objeto do levantamento refletem, especificamente, materiais adquiridos para fabricação de colchões. Aliás, o item que resultou na exigência fiscal, “tecidos diversos” foi levantado tendo como unidade padrão o “quilograma” (Kg) , o que convenhamos, é de difícil mensuração, principalmente no tocante as saídas. Portanto, não vislumbro qualquer consistência no levantamento que resultou a infração nº 1, devendo ser mantida a Decisão da Primeira Instância em relação a mesma.”

Claramente vislumbro que a Decisão se deu porque foi considerado inadequado o levantamento quantitativo tendo como entrada materiais adquiridos para fabricação de colchões (objeto da saída), ainda mais em razão da utilização da unidade de medida “quilograma” (kg) para o item “tecidos diversos” em comparação com a saída de colchões.

No presente caso, a situação é completamente diferente, foi levantado um único item – fibra de sisal – tanto para as entradas quanto para as saídas.

Assim, com a devida *venia*, discordo do primeiro opinativo exarado pela Representante da PROFAZ e deixo de acolher a argüição de nulidade deste item da autuação.

Passo, então, a apreciar o requisito de admissibilidade do Recurso de Revista, previsto no art. 169, II, “a”, do RPAF/99.

A primeira Resolução trazida à baila para confrontar com a Decisão Recorrida, e consubstanciar a primeira tese levantada, de que o imposto pela entrada não seria devido, pois o produto fibra de sisal goza do benefício do diferimento do pagamento do imposto para o momento da saída do produto industrializado, foi a de nº 2830/98, da Câmara Superior.

Ocorre que, no caso da Decisão dita como paradigma, a infração apontada foi o recolhimento do ICM/ICMS diferido fora do prazo sem os acréscimos moratórios e correção monetária, diferente deste, que exige imposto pela presunção legal da ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sem a emissão de documentos fiscais e consequentemente sem a respectiva escrituração e pagamento do imposto, decorrente de entrada de mercadorias sem documentação fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Quanto a segunda tese argüida, a de que a infração apontada ensejaria a aplicação de multa formal, correspondente a 10% do valor comercial da mercadoria, pela ausência de escrituração das entradas na escrita fiscal, o recorrente trouxe como paradigma as Resoluções nºs 3106/97 e 2894/98, da 2ª Câmara e 3505/97, da 4ª Câmara.

A Resolução nº 3106/97 se reporta à Representação da Procuradoria da Fazenda para que, entre outras correções, fosse aplicada a penalidade por descumprimento de obrigação acessória correspondente a 5% do valor comercial das mercadorias entradas sem o devido registro no

escrita fiscal, quando, constatadas diferenças tanto de entradas como de saídas em levantamento quantitativo em exercício fechado, sendo as de entradas em valor inferior as de saídas. É o que se infere do texto contido no seu Relatório.

Como já exaustivamente mencionado, no presente caso não houve apuração concomitante de diferenças de entradas e de saídas no mesmo exercício fechado.

O item da Resolução nº 2894/98 em que poderia se socorrer o recorrente é o de nº 4 (quatro), que exigia imposto pelas omissões de saídas, caracterizadas pela falta de escrituração das Notas Fiscais de nºs 5848, 6171 e 6224 em 1992 e nº 7667 em 1993, no livro REM, em que ficou decidido que não cabe cobrança do imposto, mas aplica-se a multa de 5% sobre o valor das entradas não registradas.

Novamente, constato que as acusações são discrepantes, pois na citada Resolução exigia-se imposto decorrente da falta de registro de especificadas notas fiscais, e no presente processo exige-se imposto em face da apuração de entradas de mercadorias sem documentação fiscal através de levantamento quantitativo.

Já a Resolução nº 3505/97 não se presta para o fim pretendido pelo recorrente pois apenas reduziu o montante exigido, porque prevaleceu a retificação efetuada posteriormente pelo autuante.

Vê-se, então, a inexistência de identidade jurídica entre as decisões atacada e paradigmas, por falta de nexo entre as mesmas.

Por fim, no que tange à terceira tese do recorrente de que o CONSEF, em caso exatamente igual, julgando Auto de Infração lavrado contra o mesmo estabelecimento, no qual se discutiu a questão relativa à produção do próprio estabelecimento, acatou a defesa e aceitou o lançamento da empresa, a Decisão apontada é oriunda de Junta de Julgamento Fiscal que não pode ser erigida à condição de paradigma, mesmo que o Presidente desta casa não tenha utilizado a faculdade que lhe concede o art. 169, § 2º, do RPAF, pois o Recurso de Revista se presta para pacificar entendimento entre as Câmaras de Julgamento Fiscal, ou entre estas e a própria Câmara Superior, quando houver divergência de interpretação de legislação, e a Decisão emanada da 1ª Instância não foi apreciada por qualquer Câmara.

Assim, não estando satisfeito o requisito de admissibilidade previsto no art. 169, II, “a”, do RPAF/99, pois o recorrente trouxe aos autos decisões anteriores, prolatadas pelas Câmaras, em que não ficou configurada a divergência da interpretação da legislação, para que pudessem ser confrontadas com a Decisão Recorrida, nem ficou demonstrada o nexo entre as decisões configuradoras da alegada divergência e as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, para em seguida possibilitar a análise de mérito da lide, o meu voto é pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso de Revista apresentado.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Peço vênia para discordar do ilustre Conselheiro Relator, no que se refere à preliminar de nulidade.

O recorrente suscita a preliminar de nulidade da autuação pois entende que não haveria previsão para que fosse feita auditoria de estoque em estabelecimento industrial, de acordo com a Instrução Normativa nº 310/90, na parte intitulada “Roteiro de Auditoria Fiscal” – AUDIF-207, item 2.2.1, que assim dispõe: “esse levantamento pode ser aplicado em qualquer estabelecimento comercial – atacadista ou varejista – desde que as mercadorias sejam padronizadas em termos de gênero, espécie, tipo e unidade de medida”.

Ao contrário do Relator entendo que o Roteiro de Auditoria Fiscal é bastante claro ao indicar que o levantamento quantitativo pode ser aplicado em estabelecimento comercial – atacadista ou varejista, não havendo qualquer menção a estabelecimento industrial.

Ora, o Roteiro de Auditoria Fiscal indica os métodos de fiscalização a serem utilizados pelos autuantes, o que significa que os mesmos não podem, ao seu livre arbítrio decidirem qual o método ou roteiro de fiscalização melhor se aplica a cada situação.

O auditor fiscal é um agente administrativo e como tal sua atividade está vinculada à lei, ele não pode agir de forma discricionária, a sua liberdade está limitada à lei.

Assim, como o Roteiro de Auditoria Fiscal é que dá as diretrizes para a fiscalização nos estabelecimentos dos contribuintes, o auditor, deve se ater às suas regras e não, ao contrário, proceder a um tipo de fiscalização que não lhe é permitido.

Assim, entendo que na presente autuação, é flagrante a nulidade, haja vista ter sido utilizado um roteiro não previsto na norma a ser seguida pelos fiscais.

Pelo exposto, acato a preliminar de nulidade suscitada e voto pelo PROVIMENTO deste Recurso de Revista.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, **NÃO CONHECER** o Recurso de Revista apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206888.0005/99-8, lavrado contra **COMPANHIA SISAL DO BRASIL – COSIBRA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor total de R\$21.613,41, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.887,90 e 70% sobre R\$19.725,51, previstas no art. 42, II, “e” e III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, homologando-se as quantias comprovadamente recolhidas.

**VOTOS VENCEDORES:** Conselheiros (as) Antonio Ferreira de Freitas, Carlos Fábio Cabral Ferreira, Ivone Oliveira Martins, Sandra Urânia Silva Andrade, Ciro Roberto Seifert e Tolstoi Seara Nolasco .

**VOTOS VENCIDOS:** Conselheiros (as) José Carlos Boulhosa Baqueiro, Max Rodrigues Muniz, Verbena Matos Araújo, Nelson Teixeira Brandão e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de julho de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

CIRO ROBERTO SEIFERT – RELATOR

VERBENA MATOS DE ARAÚJO – VOTO DISCORDANTE

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PROFAZ