

**PROCESSO** - A. I. N 206973.0012/03-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESATDUAL e BMD TÊXTEIS LTDA.  
**RECORRIDOS** - BMD TÊXTEIS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0481-01/04  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 05/01/2007

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0501-11/06

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E NÃO RECOLHIMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Modificada a Decisão recorrida. Evidenciado nos autos o pagamento do tributo. Infração insubstancial. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Revisão reduz o débito apurado. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitada a preliminar arguida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte e de Recurso de Ofício apresentado pela 1ª JJF contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 19/12/2003 exigindo imposto no valor de R\$ 127.302,36, pelas seguintes razões:

1. Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo as prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais. Condição de sujeito passivo por substituição atribuída pelo art. 382, I, do RICMS/97, ao tomador de serviços de transportes que envolvam operações quando o tomador for inscrito nesse Estado como contribuinte normal, nos exercícios de 1999 e 2000, no valor total de R\$ 4.522,35;
2. Utilização de serviços de transporte sujeito à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, no período de janeiro e março a novembro de 2000, aplicação de multa de 10%, no valor de R\$ 1.483,43;
3. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documento fiscal e consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, exercício de 2000, no valor R\$ 121.296,58. Com base no relatório de produção – 2000 apresentado pela empresa em papel timbrado devidamente visado em todas as folhas para certificar a origem. Do referido relatório, foram selecionados 30 tipos de tecido em malha urdidura em fibra sintética (com variada composição e preço) os quais considerou como entradas. As saídas foram levantadas a partir das notas fiscais de vendas e constam do demonstrativo de saídas. As omissões de saídas constatadas estão explanadas no Demonstrativo das Omissões.

Os julgadores da Primeira Instância acordaram no seguinte entendimento:

Rejeitaram a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de ampla defesa, haja vista que o próprio recorrente identifica ter havido equívoco na indicação da multa aplicada, reconhecendo se tratar de imposto devido, na condição de sujeito passivo por substituição, pela não retenção e,

consequente não recolhimento, cuja multa aplicada é de 60% e não 150%. Entendem que tal equívoco não acarretou mudança do fulcro da autuação, tendo sido sugerido pelo autuante que fosse dada ciência ao contribuinte da correção procedida, o que ocorreu, inclusive havendo manifestação escrita pelo recorrente, atendendo, assim, o que estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/99.

No mérito, o sujeito passivo reconheceu devida a multa aplicada, no valor de R\$ 1.483,43, tendo sido, inclusive, anexado cópia reprográfica de DAE de pagamento da parcela reconhecida. Diante disso, concluíram pela manutenção da multa aplicada.

Foram objetos de impugnação os itens 01 e 03 da autuação.

Na impugnação o recorrente alegou que a empresa prestadora dos serviços de transporte teria efetuado o pagamento do imposto que seria por ele devido na condição de responsável por substituição, chegando a anexar algumas cópias de DAEs e de folhas de livro Registro de Saídas, não tendo sido observado nos referidos documentos qualquer relação de que os valores correspondentes aos serviços prestados ao recorrente que foi objeto da emissão dos conhecimentos de transportes emitidos pela transportadora denominada: José Rubem Transportes e Equipamentos Ltda., tivessem sido arrolados em seu livro de Registro de Saídas, nem, tampouco, que o imposto tivesse sido recolhido pelo transportador. Assim, os elementos trazidos aos autos não evidenciam que os pagamentos efetuados pelo prestador dos serviços de transporte como alega o recorrente na sua impugnação. Em face disso, concluíram pela subsistência da exigência do imposto, observando que a multa a ser aplicada é de 60%, como prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96.

No tocante à infração 03, a Junta de Julgamento, para dirimir as dúvidas suscitadas nos autos, encaminhou o processo em diligência à ASTEC. O revisor fiscal, através do Parecer Técnico nº 0195/2004, atendendo ao solicitado e procedendo a revisão fiscal *in loco*, trouxe ao processo os devidos esclarecimentos.

Esclarece, o revisor, que após examinar a natureza e a indistinção da origem da matéria-prima, no tocante às quantidades de tecidos consignadas nas notas fiscais de saída referente à industrialização para terceiros, para se manter a uniformidade requerida no roteiro específico de auditoria aplicada é imprescindível a consideração de todas as saídas a qualquer título. Desta maneira, incluiu no demonstrativo elaborado, além do total das saídas de cada item, as quantidades consignadas nas notas fiscais indicadas pelo Recorrente que representam como natureza da operação a industrialização para terceiros.

Também disse confirmar, *in loco*, a veracidade das alegações defensivas no tocante a alguns itens produzidos e comercializados pelo recorrente, que apesar de constar aposição de algumas siglas junto à especificação básica do tecido, em nada alteram o produto, inclusive, quanto ao preço unitário. Que algumas dessas siglas provêm de detalhe ou modificação em dispositivo do tear que muda o tipo de malha ou da trama do tecido, conforme solicitação do cliente, alguns exemplos são “MD”, malha deslocada; “MDAC”, malha deslocada e amarração cheia; “BMDF”, franzido; “KM”, indica que o tecido foi produzido pela máquina de marca Karl Mayer, para distinguir de outra máquina existente na empresa.

Afirma o diligente ter incluído a quantidade de 11.625m, referente à Nota Fiscal nº 648 do tecido BMD 500 3,5 x 2,5 5M, reclamadas à fl. 706, haja vista ter sido examinado o documento original acima citado, em face da ilegibilidade da cópia apresentada pelo contribuinte quando da ação fiscal.. Esclarece, através do Parecer nº 0195/2004, que a empresa para atender a pedidos de clientes quando havia indisponibilidade no estoque, fato que ocorria com bastante freqüência, dava saída de mercadorias com largura de 2.120mm e 2.320mm como sendo de 2.100mm e 2.300mm, desfalcando os estoques das que haviam sido dada saída com diferença a mais na largura da mercadoria. Corrigindo, inclusive, as inconsistências identificadas na infração 03.

Concluiu a revisão apresentando demonstrativo de forma a englobar as malhas (mercadorias) com diferenças de 20 mm em que o sujeito passivo alega que são recortadas e vendidas para atender a pedido de clientes, fato que o revisor afirmou efetivamente ter existido. Também apresentou demonstrativo sem observar as peculiaridades acima citadas.

Os membros da 1ª JJF observaram que o levantamento quantitativo diz respeito ao produto acabado, ou seja, todo o produto vendido é de fabricação do próprio sujeito passivo. Entenderam que nessa situação não se pode vislumbrar existência de diferença por omissão de entradas, já que a exigência do imposto por diferença de entrada, nos casos de mercadorias regime normal de tributação, pode ocorrer de duas maneiras:

1. no roteiro de Auditoria de Estoques em exercício aberto, onde seja identificada mercadorias ainda nos estoques desacompanhadas de documentação fiscal e;
2. tanto exercício aberto como exercício fechado, quando não mais existentes nos estoques, tendo como previsão legal a presunção de que tivesse havido omissão de receitas anteriores sem a devida comprovação de sua origem.

Como no caso presente, é o próprio contribuinte quem fabrica seus próprios produtos não há o que se falar em presunção legal de omissão de receita, nem estocagem de mercadorias sem documentação fiscal, na realização de Auditoria de Estoques quando se identifica diferença de quantidades por omissão de entradas de mercadorias por ele produzidas, já que todos os produtos são, exclusivamente, de fabricação própria. A única exceção é quando se efetua o roteiro de Auditoria de Estoques em relação às matérias-primas, o que não é o caso aqui em discussão.

Assim, com muita propriedade, o revisor fiscal acolhendo os argumentos defensivos quanto à necessidade de recorte dos seus produtos em 20mm para atender aos pedidos de clientes, o que foi confirmado na revisão fiscal *in loco*, e para demonstrar a real diferença em relação às mercadorias omitidas, elaborou novo demonstrativo de estoque incluídos, num só item, as notas fiscais de saídas como sendo de larguras 2.100mm e 2.120mm, bem como, as de 2.300mm e 2.320mm, de forma a englobar como sendo o mesmo produto, os tecidos (malhas) medindo 2.100 e 2.120mm.

Da mesma forma, os produtos com tamanhos de 2.300mm e 2.320mm. Já que no roteiro de Auditoria de Estoques foi identificada diferença por omissão de entradas para um e diferença por omissão de saídas para outro, evidenciando acertado o posicionamento do revisor ao englobar num só item tais mercadorias.

Na realização do roteiro de Auditoria de Estoques se pretende verificar se houve ou não omissão de entradas ou de saídas das mercadorias comercializadas, desta maneira, os equívocos acima citados, passíveis de correção, foram devidamente confirmados e, principalmente, pelo fato do sujeito passivo não adquirir mercadorias para comercialização, e sim, industrializar o seus produtos para comercialização, o que corroborou para o acolhimento dos argumentos defensivos.

Desta forma, o levantamento quantitativo de estoque efetivamente correto é o apontado pelo revisor fiscal, no anexo 2, ou seja, no valor da base de cálculo de R\$ 22.027,55, com imposto no valor de R\$ 7.800,39.

Concluíram pela Procedência em Parte do Auto de Infração, sendo mantidas, integralmente, as infrações 1 e 2 e parcialmente a infração 3, devendo, ser homologada a quantia já recolhida.

O recorrente em suas razões ataca a infração 1 alegando a nulidade do seu lançamento.

Sustenta que a aplicação da multa de 150%, prevista no art. 42, V, “a”, da Lei nº 7.014/96, não condiz com a realidade, posto que o recorrente não reteve e nem recolheu o imposto, sendo enquadrado, portanto, na infração prescrita no inciso II, alínea “e” do mesmo artigo. Argumenta que este enquadramento equívocado restrinui o exercício à ampla defesa por parte do contribuinte. Alega que este equívoco não poderia ser passível de retificação, pois não configura mero erro escusável na aplicação do dispositivo legal.

Aduz que o RPAF em seu art. 18 dispõe que pode ser retificada a autuação que contiver elementos suficientes à identificação da infração, o que não ocorre no caso sob exame, pois na descrição da infração constante no Auto consta infração diversa daquela ocorrida. Por esse motivo o recorrente teve seu direito de defesa restrinrido por não poder identificar por qual infração estava sendo autuado. Nada obstante o raciocínio lógico levar à conclusão que o autuante só poderia estar se referindo à falta de retenção, não pode esse alterar o Auto de Infração,

retificando-o, porque esta hipótese só é permitida quando existem nos autos elementos suficientes para assegurar especificamente qual a infração cometida.

Ainda assim, quanto ao mérito, alega que o prestador de serviço recolheu o montante de imposto devido, destacando o respectivo valor em seus conhecimentos de transporte. Portanto, conclui que não pode ser exigido do recorrente o valor correspondente a imposto já recolhido, pois assim o Estado estaria enriquecendo ilicitamente. Aduz que no máximo do Recorrente poderia ser exigida uma multa pelo descumprimento da obrigação acessória de recolher o imposto como responsável tributário.

Para comprovar os pagamentos realizados pela Transportadora, o recorrente traz aos autos a documentação fiscal da mesma.

Em Parecer da ilustre representante da PGE/PROFIS foi emitida opinião pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, pois não verificou a nulidade, uma vez que o autuante retificou o lançamento em sua informação fiscal, bem como não reconheceu nos documentos trazidos aos autos, o pagamento por parte da Transportadora, aduzido pelo recorrente.

O processo foi convertido em diligência à ASTEC para análise da farta documentação juntada aos autos pelo recorrente, até mesmo após a interposição do Recurso, com o fito de averiguar a verdade dos fatos.

Nas fls. 1893 o recorrente requer que seja utilizado um crédito proveniente de outro Auto de Infração para amortização do débito objeto desta lide.

No Parecer da ASTEC se concluiu que a documentação apresentada comprova através dos DAE's e livros de Registro de Saída e Apuração que o prestador de serviço recolheu o imposto em quase todas as operações, faltando, tão somente, prova cabal deste recolhimento em 09 CTRC's dos quais somente se tem os registros no LRAICMS do respectivo mês. No entanto, o diligente entende ser razoável que o imposto correspondente a esses CTRC's também tenham sido recolhidos pelo prestador de serviço.

Em novo Parecer emitido pela ilustre representante da Fazenda, esta entendeu que o recolhimento do imposto está comprovado até mesmo no que se refere às CTRC's em que não há a totalidade de provas, em razão do princípio da razoabilidade.

## VOTO

Após análise dos autos verifico que o Recurso Voluntário ataca tão-somente a infração 01 em dois pontos: nulidade da infração e extinção da mesma, decorrente do recolhimento efetuado pela prestadora de serviço de transporte.

Em relação à alegação da nulidade da referida infração, em razão da sua errônea descrição, entendo que não houve cerceamento do direito de defesa do recorrente, uma vez que tal equívoco não acarretou mudança do fulcro da autuação. Ademais, foi dada ciência ao contribuinte da correção procedida, tendo esse inclusive se manifestado, atendendo, assim, o que estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/99.

No mérito, observo que a diligência minuciosa elaborada pela ASTEC revela que o prestador de serviços recolhia o ICMS devido, o que restou cabalmente demonstrado em 41 CTRC's existindo também indícios de que os restantes também foram recolhidos, já que constam do LRAICMS.

Em razão disso, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para que seja julgado improcedente o item 1 do Auto de Infração

Quanto ao Recurso de Ofício, entendo que a Decisão de Primeira Instância foi consubstanciada em Parecer técnico da ASTEC, não merecendo, por conseguinte, qualquer reparo.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para que seja mantida na íntegra a Decisão recorrida que julgou procedente em parte a infração 3, devendo ser homologada a quantia já recolhida.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206973.0012/03-2, lavrado contra **BMD TÊXTEIS LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte para efetuar o pagamento do imposto no valor de total **R\$7.800,39**, acrescido da multa 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa de **R\$1.483,43**, prevista no art. 42, IX, da mesma lei com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologada a quantia efetivamente recolhida.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de dezembro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

MARCOS ROGÉRIO LYRIO PIMENTA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS