

**A. I. N°** - 207103.0001/14-5  
**AUTUADO** - VIAPOL LTDA.  
**AUTUANTE** - LAUDELINO PASSOS DE ALMEIDA  
**ORIGEM** - IFEP / INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** INTERNET - 12.11.2015

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF N° 0214-04/15**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE CONTRATADO JUNTO A MICROEMPRESA OU EMPRESA DE PEQUENO PORTE.** Demonstrado nos autos a utilização integral do crédito fiscal devidamente destacado nos CTCs diante do fato da empresa transportadora ser não ter optado pelo SIMPLES NACIONAL fato reconhecido pelo autuante. Infração insubsistente. **2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS.** Infração caracterizada em decorrência da constatação de diferenças tanto de entradas omitidas como de saídas através de auditoria de estoques, sendo correta a exigência do imposto com base no maior valor monetário. Ajustes realizados pelo autuante reduziram os valores lançados. Infração procedente em parte. **b) IMPOSTO DEVIDO NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, RELATIVO ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES.** Ficou demonstrado que o levantamento atendeu ao disposto na legislação que regula tal procedimento. Diligência realizada pelo autuado, à vista de elementos de prova trazidos aos autos reduziu o valor lançado. Infração parcialmente elidida. Prejudicado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27/03/2014 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 95.658,50, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. 01.02.70. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de serviço de transporte junto a microempresa ou empresa de pequeno porte. consta da acusação que "a VIAPOL utilizou créditos de ICMS nas aquisições de serviços de transportes junto a empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional tendo infringido o art. 97, inciso XI do RICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97, no montante de R\$ 4.641,18, ocorrência verificada nos meses de maio a setembro de 2010, bem como multa de 60%.

Infração 02. 04.05.02. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior aos das saída efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2010 e 2011, levando-se em conta, para o cálculo do

imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. O total da infração monta em R\$ 67.383,54, sendo cominada multa de 70% e 100%.

Infração 03. 04.05.11. Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor da infração: R 23.633,78, e multa de 60%, para ocorrências nos meses de dezembro de 2009 e janeiro de 2010.

Tempestivamente, a autuada, por intermédio de seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 286 a 305, onde argüi que a infração 01 mostra-se insubsistente, pois a legislação estadual somente veda o creditamento do imposto referente à aquisição de serviços prestados por microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional, sendo que, no presente caso, a empresa da qual tomou os serviços, apesar de ser de pequeno porte, não está enquadrada no Simples Nacional, razão pela qual plenamente possível o creditamento efetuado.

No que se refere às demais Infrações (02 e 03), entende não merecem prosperar, já que em momento algum omitiu qualquer entrada ou saída de mercadorias, tendo ocorrido um erro grosseiro por parte da fiscalização, que torna completamente nulo o lançamento efetuado.

Ressalta que a infração 03 concerne à falta de recolhimento do ICMS sob o Regime de Substituição Tributária (ICMS-ST), justamente sobre as mercadorias que consideradas terem entrado ou saído do estabelecimento sem que tivesse havido a emissão das correspondentes Notas Fiscais. Em razão disso, representa um mero desdobramento ou conseqüência da infração 02, cujos fatos irá analisar conjuntamente.

Para a infração 01, indica que foi autuada por ter se creditado de serviços de transporte tomados da empresa Transportes Miller Ltda. – EPP, CNPJ nº 05.992.165/0001-00, sob a justificativa de que, nos termos do artigo 97, inciso XI, do Decreto 6.284/97 (RICMS/BA), seria vedado o creditamento de ICMS sobre serviços tomados de empresa de pequeno porte.

Ocorre, contudo, que o referido dispositivo legal somente veda a possibilidade de creditamento do ICMS sobre serviços adquiridos de microempresas ou empresas de pequeno porte que estiverem enquadradas no regime de tributação do Simples Nacional, conforme pode ser verificado a partir da leitura do dispositivo em comento, sendo a redação da norma clara no sentido de que apenas não é possível o creditamento de ICMS sobre os serviços tomados de empresa de pequeno porte que for optante pelo Simples Nacional e não apenas pelo fato de ser uma empresa de pequeno porte.

A razão disso decorre justamente a sistemática de tributação do Simples Nacional, que não é compatível com esse tipo abatimento, e, na forma constatada através dos Conhecimentos de Transporte e planilha juntada no Auto de Infração anexos, todos os serviços de transporte objeto de autuação foram tomados da empresa Transportes Miller Ltda. – EPP, que, conforme Extrato de Consulta obtido junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e Consulta ao Cadastro Estadual da Bahia, não está enquadrada na sistemática de tributação do Simples Nacional, restando claro que não há, nos termos do próprio dispositivo legal citado pelo Auditor Fiscal, qualquer vedação ao creditamento do ICMS destacado pela referida empresa, e por conseguinte, inexistente qualquer infração em relação à utilização dos referidos créditos, que é de pleno direito, mostrando-se claramente improcedente a Infração 01 consignada no Auto de Infração, pelo que deve ser cancelada.

Para as demais infração, lançadas em função da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, esclarece que tem como objeto basicamente “a produção e o comércio de materiais impermeabilizantes, isolantes, protetores de maquinários,

equipamentos e utensílios necessários para sua fabricação e aplicação”, nos termos do seu Contrato Social.

Em razão disso, registra a movimentação de tais mercadorias em seu estoque com base na unidade de medição a que cada uma delas está vinculada, que pode ser quilogramas, litros, metros, peças etc., e nas Notas Fiscais, tanto de entrada das mercadorias quanto de saída, estas aparecem discriminadas com base em outras unidades de medida, que refletem quantidades individuais de cada mercadoria, isto é baldes, frascos, etc.

Esclarece que enquanto os Livros de Registro de Entradas e Saídas das mercadorias lhes fazem referência com base em uma determinada unidade de medida, as Notas Fiscais indicam outra unidade de medida que individualiza de forma mais clara o produto vendido. Isso porque, os seus clientes não adquirem o produto com base em quilogramas, metros etc., mas sim com base em unidades, como, por exemplo, baldes, sacos, etc.

Aduz que ao ser realizada a fiscalização da movimentação das mercadorias, o Auditor Fiscal acabou fazendo uma confusão em relação às unidades de medição e quantidades de mercadorias propriamente ditas, o que o levou a conclusões equivocadas no que se refere às entradas e saídas do estabelecimento, pois, ao calcular as mercadorias que ingressaram no estabelecimento e também as que saíram tomou como base não as unidades de medição utilizadas nos Livros de Registro de Entradas e Saídas (litros, quilogramas, metros, etc.), mas sim a quantidade do produto utilizado com base nas Notas Fiscais, isto é, 102 baldes, 700 sacos, etc., enquanto que, para os valores iniciais e finais de estoque, o baseou-se nas unidades de medição dos produtos constantes dos Livros de Entradas e Saídas (litros, quilogramas, metros, etc.).

Com isso, em vez de somar ou subtrair kg com kg, somou kg com número de baldes, por exemplo, o que, evidentemente, o levou a apurar valores completamente distorcidos e incorretos em face dessa mistura entre as unidades de medição, bem como também deixou de considerar saídas de mercadorias que efetivamente ocorreram e que representaram transferências da mercadoria para aplicação em outro produto, nem considerou as entradas de mercadorias para aplicação nos produtos fiscalizados.

Passa, a seguir, a listar os erros que entende cometidos na lavratura do Auto de Infração:

1. Ao fazer o cálculo das entradas e saídas das mercadorias do estabelecimento da Impugnante, baseou-se simultaneamente em unidades de medição distintas, somando ou subtraindo, por exemplo, “quilogramas da mercadoria (kg)” com “quantidade unitária individual da mercadoria (baldes)”;
2. Desconsiderou as saídas das mercadorias para aplicação em outros produtos;
3. Desconsiderou as entradas das mercadorias para aplicação nos produtos objeto de fiscalização.

Passa, a seguir, a exemplificar em relação aos erros que entende cometidos, tomando o produto 2626 (Silicone), no ano de 2009, em relação ao qual, ao tomar como exemplo uma das mercadorias em relação às quais foi apurada omissão de saídas, que corresponde a um dos valores mais elevados do Auto de Infração, pode-se verificar com clareza os equívocos cometidos na fiscalização, nas Notas Fiscais e documentos relativos à movimentação da mercadoria, no Livro Registro de Inventário de 2008 e 2009 e Livros de Registro de Entradas e Saídas de 2009.

No caso, a mercadoria registrada sob o código 2626 (Silicone), encontra-se discriminada no Livro de Entradas e Saídas da Impugnante com base em quilogramas (kg), conforme pode ser verificado, mas, nas Notas Fiscais de Saída, é discriminada em baldes, sendo que cada balde equivale a 14,18 kg, nos termos da documentação juntada.

Em razão disso, no ano de 2009, o estoque inicial do referido produto foi de 439,58 kg, tendo ocorrido 1.446,36 kg de entrada do produto, com a saída total de 1.843,40 kg, o que resultou em um

estoque final de 42,54 kg ( $439,58 + 1.446,36 - 1.843,40$ ), tal qual consta do respectivo Livro de Registro de Entradas e Saídas, não se verificando, portanto, qualquer omissão de Saídas.

Se o produto fosse expresso em baldes, teríamos um estoque inicial de 31 baldes, tendo ocorrido a entrada de 102 baldes, com a saída de 130 baldes, resultando em um estoque final de 3 baldes, o que equivale a justamente 42,54 kg.

A título de esclarecimento da matéria, traz o seguinte quadro:

Movimentação da mercadoria (2626 - Silicone) em 2009									
A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
Medição utilizada para registro do produto no estoque	Kg por unidade do produto	Estoque Inicial em kg	Estoque Inicial em baldes	Entradas do produto em kg	Entradas do produto em baldes	Saídas do produto em kg	Saídas do produto em baldes	Estoque Final em kg (C+E-G)	Estoque Final em baldes (D+F-H)
kg	14,18	<b>439,58</b>	31	<b>1.446,36</b>	102	<b>1.843,40</b>	130	<b>42,54</b>	3

Sendo assim, a coerência da movimentação da mercadoria em relação à Impugnante está mais do que evidente, devendo ser calculada ora em kg ou, senão, em número de baldes, mas nunca se pode misturar ambas as medidas, como foi feito incorretamente pelo Auditor Fiscal.

No caso, ao fazer o cálculo da referida movimentação, o Auditor Fiscal tomou como base o estoque inicial do produto de 439,43 kg (com um pequeno erro, pois, após a vírgula, o correto seria 58, isto é 439,58) e, em vez de considerar as entradas no ano em kg da mercadoria, considerou as entradas expressas em unidades individuais da mercadoria, ou seja, 102 baldes.

Com isso, o Auditor Fiscal somou ao estoque inicial de 439,43 kg o valor de 102 baldes, o que resultou em um valor de 541,43, valor este que não corresponde nem a kg nem a baldes. A partir daí, subtraiu desse valor de 541,43 o correspondente ao estoque final em kg (42,54) arredondado para 43,00, obtendo, assim, o número de 498,43, que foi o que considerou em sua planilha como “Saídas Reais”.

Feito esse procedimento de apuração incorreta do valor das saídas em razão da mescla das unidades de medição, o Auditor Fiscal desconsiderou a saída de todas as mercadorias que foram transferidas para aplicação no produto registrado sob o código 4349 (Silicone K-154).

No caso, de um total de 1.843,40 kg de saídas do produto 2626 (Silicone), 609,74 kg referem-se a saídas em transferência para o produto 4349 (Silicone K-154), enquanto que 1.233,66 correspondem a saídas para venda, conforme pode ser ilustrado nas tabelas que apresenta:

Dinâmica das Saídas dos Produtos					
Total de Saídas		Saídas em transferências para outros produtos		Saídas para venda	
Unidades	kg	Unidades	kg	Unidades	Kg
130	1843,4	43	609,74	87	1.233,66

Saídas do Produto com Transferência a outro Produto			
Data	Quantidade Transferida		Produto de Destino Código
	Em kg	Em unidades	
15/09/2009	368,68	26	4349
30/09/2009	241,06	17	4349
Total	609,74	43	

Assim, de um total de 1.843,40 kg de saída do produto 2626, a transferência de 609,74 kg para o produto 4349 (Silicone K-154) foi injustificadamente desconsiderada pelo Auditor Fiscal, sendo reconhecidas como efetivas saídas apenas 1.233,66 kg.

Ocorre, porém, que, em vez de considerar tais saídas em kg, o Auditor Fiscal as considerou novamente em unidades da mercadoria, o que corresponderia a 87 baldes (1.233,66/14,18 kg).

Feito isso, o Auditor Fiscal abateu esse valor de 87 baldes, que intitulou de “Saídas com Notas Fiscais” daquilo que considerou como “Saídas Reais” do produto, no montante de 498,43, obtendo assim, o valor de 411,43, que entendeu como serem saídas omitidas.

A partir daí, o Auditor Fiscal efetuou o cálculo médio do produto, no valor de R\$125,95 e o multiplicou por 411,43, de modo a obter o valor das saídas que entendeu como omitidas.

Elabora a seguinte tabela comparativa entre a apuração efetuada pelo Auditor Fiscal com as unidades de medida por ele utilizadas e o que seria adequado e correto:

Comparação entre os valores corretos e os utilizados na Fiscalização					
Posição no Estoque		Fiscal		Correto	
		Valor	Medida utilizada	Valor	Medida utilizada
1	Estoque Inicial	439,43	kg	439,58	kg
2	Entradas	102	Baldes	1446,36	kg
3	Estoque Final	43	Kg	42,54	kg
4	Saídas (1+2-3)	498,43	???	1843,4	kg
5	Saídas com Nota	87	Baldes	1843,4	kg
6	Omissão (4-5)	411,43	???	0	kg

Portanto, verifica-se claramente as inconsistências do Auto de Infração lavrado, pois o autuante, ao fazer o cálculo da movimentação de entradas e saídas de mercadorias da Impugnante, misturou unidades de medida completamente diferentes, o que já torna equivocado qualquer resultado obtido.

Ainda, o Auditor Fiscal deixou de considerar saídas de mercadorias que entende completamente legítimas, correspondentes à transferência destas para aplicação em outros produtos.

Traz outro exemplo, em relação ao produto 3850 (Viagraute Tix sc 25 kg), observando que os mesmos equívocos se repetem, em relação à mistura das unidades de medida utilizadas, bem como da inexplicável desconsideração de saídas efetivas das mercadorias, agregando-se, no caso, a desconsideração de entradas legítimas.

Fala que por se tratar de um grande número de mercadorias, envolvendo cada uma diversas Notas Fiscais, é completamente impraticável juntar toda essa documentação no processo, pois resultariam em aproximadamente 12.000 documentos, razão pela qual junta aos autos apenas a

documentação relativa aos principais casos, bem como os Livros de Registro de Inventário de 2008 a 2010 e os Livros de Registro de Entradas e Saídas de 2009 e 2010, requerendo a realização de uma perícia fiscal ou, se for o caso, diligência na empresa, a fim de que os referidos equívocos na lavratura do Auto de Infração sejam devidamente apurados em relação a todos os produtos objeto de autuação.

Quanto à acusação de omissões de entradas apuradas pela fiscalização, aduz que também se mostra improcedente o Auto de Infração, pois, embora não ter havido confusão entre as unidades de medida de cada mercadoria, pois os cálculos efetuados consideraram uma mesma unidade de medição, tal circunstância não exclui o erro cometido de que o Auditor Fiscal desconsiderou as entradas de outros produtos como o fim de serem aplicados na mercadoria fiscalizada, situação que distorceu completamente os valores apurados vez terem sido desconsideradas as entradas de outros produtos em transferência.

Traz como exemplo, o produto 4349 (Silicone K-154), o desconsiderou as transferências que entraram do produto 2626 (Silicone), correspondentes a 609,74 kg, conforme indicado na tabela da página 7 da defesa, além de transferências que ingressaram do produto 1925 (Lata), correspondentes a 56,72 kg, e de ajuste feito no inventário em 01/06/09 de 42,54 kg, totalizando 709,00 kg.

Em razão disso, em vez de considerar um total de entradas de 11.358,18 kg para o produto 4349 (Silicone K-154), o Auditor Fiscal considerou apenas 10.649,18 kg (11.358,18 – 709,00). Porém, isso foi feito com base não em kg mas em unidades individuais do produto, isto é, 751 baldes, e a partir desse momento, considerando que o estoque inicial foi de zero, subtraiu desse montante de 751 baldes o número de baldes do estoque final, correspondente a 44 baldes (623,92 kg), obtendo, assim, o número de baldes que considerou como “Saídas Reais” de mercadorias, que seria de 707 baldes.

Com isso, ao comparar o número total de saídas, correspondente a 757 baldes (10.734,26 kg) com esse valor de 707 baldes, entendeu que teria ocorrido a omissão de 50 baldes na entrada, aplicando o preço médio de R\$ 16,06 sobre eles, tendo seu erro consistido apenas na desconsideração injustificada de entradas de outros produtos para aplicação no produto objeto de verificação, situação que se mostra claramente inexplicável, pois tais entradas efetivamente ocorreram e encontram-se registradas, razão pela qual a autuação não pode prosperar.

A seguir, após transcrever artigos do RPAF/99 relativos a realização de perícia e diligência, fala que no presente caso, conforme entende demonstrado pela documentação juntada, foram diversos os erros cometidos pela fiscalização, seja nos produtos de maior valor, cuja documentação foi apresentada e cujos casos foram acima explicitados, seja nos demais produtos objeto de autuação, sendo juntada a documentação referente a grande parte deles.

Ocorre que, caso a Impugnante procedesse à juntada dos documentos e Notas Fiscais de todas as mercadorias autuadas, seriam mais de 12.000 folhas de papel, situação que não faria mais do que tumultuar o processo e dificultar a análise do caso, tornando-se impraticável.

Em razão disso, diante da inviabilidade da juntada de toda essa documentação, requer a realização de perícia técnica, a fim de que possam ser constatados os mesmos erros cometidos pelo Auditor Fiscal que foram explicitados em relação à totalidade das mercadorias autuadas, formulando quesitação, e indicando assistente de perícia, e caso se entenda não ser necessária a perícia, mas apenas a diligência, a Impugnante requer a realização deste último procedimento para se fazer as mesmas constatações acima.

Passa, a seguir, a fazer uma série de considerações acerca da infração 03, especialmente a respeito do instituto da substituição tributária, o que, conforme análise feita, encontra-se incorreto em razão dos diversos erros e impropriedades cometidos na fiscalização, motivo pelo qual a exigência do ICMS-ST sobre as supostas omissões apuradas também não pode prevalecer em virtude dos mesmos motivos já apontados.

Ato contínuo, aborda a verdade material, tecendo comentários a respeito, concluindo que o Poder Público, na realização do procedimento de fiscalização, tem a obrigação de apurar os fatos realmente ocorridos, devendo, com essa finalidade, lastrear-se em todos os meios de prova possíveis para fazer essa verificação.

Consigna, em seguida, que as multas aplicadas revelaram-se confiscatórias, além de estar em clara desarmonia com os princípios da boa-fé e da proporcionalidade, diante do fato de imperar no ordenamento jurídico pátrio o princípio da boa-fé, princípio este que abrange as relações jurídico-tributárias, sobejamente na seara da cominação de penalidades, sendo a multa consignada na presente autuação não pode, de forma alguma, ser aplicada validamente, visto que, por qualquer ângulo que se analise a questão, não há sequer indícios de que tenha agido de má-fé para sonegar aos cofres públicos. Assim, a aplicação de multa claramente desatende o seu caráter punitivo, pois não há conduta a ser punida, e a prosperar a referida multa, teríamos até mesmo uma afronta ao princípio que veda o confisco. Isto porque, dada a flagrante desproporcionalidade entre a suposta infração cometida e a multa cominada, fica evidenciado o fito confiscatório do autuante.

Traz doutrina ao amparo de tal entendimento, bem como trechos de decisões judiciais, finalizando com o pedido de cancelamento do Auto de Infração lavrado em todos seus efeitos, com a extinção do crédito tributário nele exigido e caso não se entenda pelo cancelamento do mesmo, a realização de perícia fiscal, a fim de que sejam respondidos os quesitos formulados, ou, caso, não se entenda ser o caso de perícia fiscal, que ao menos seja determinada a realização de diligência no seu estabelecimento para constatação e verificação das irregularidades na lavratura do Auto de Infração, conforme apontado nos exemplos citados na presente Impugnação, e que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas em nome dos seus advogados, no endereço indicado.

Informação fiscal prestada às fls. 2.467 a 2.509 pelo autuante, na infração 01 concorda com o autuado, ao passo que para a infração 02, analisa os elementos trazidos pela autuada em sua peça defensiva, bem como os documentos acostados às, fls., 1.542 a 1.551 pela empresa, com a movimentação do produto 4105 "Manta Asf Torodin PL 4 PP - NE", constando que as transferências internas entre os produtos e o ajuste de Inventário acima citada zerou a omissão de saída.

A seguir, aborda, produto a produto, os quantitativos apurados, constatando que para o produto 4109 "MANTA ASF VIAPOL CLAS POLIEST 4 PP - NE", a diferença deixou de existir, bem como em relação a diversos outros produtos que enumera. Para outros produtos, como o de código 4207 "CIMENTO ASFALTICO VITLASTIC EC SC 30KG", ainda persiste diferença, conforme demonstrado de forma minuciosa pelo mesmo.

Conclui, indicando que após refeitos os trabalhos do Levantamento Quantitativo de Estoques, e acatado os valores quantitativos de entradas e saídas de mercadorias apresentados e comprovados pela empresa na presente defesa, refeito o Levantamento através do SAFA o valor das Omissões de Entradas passou a ser maior do que das Omissões de Saídas, e observando o disposto no Inc. II da Portaria 445/98, apresentando os novos créditos de ICMS reclamados que passam a ser de R\$13.038,99, que à alíquota de 17%, corresponde a uma base de cálculo de R\$76.699,86.

Na infração 03, aduz que após realizadas as retificações no Levantamento Quantitativo de Estoque e apresentados novos Relatórios restaram os respectivos créditos de ICMS reclamados: Exercício 2009 - R\$ 1.330,67; e R\$ 3.984,53. Acosta novos demonstrativos às fls. 2.510 a 2.720.

Intimada para tomar conhecimento da informação fiscal, (fls. 2.722 e 2.722-A), a empresa autuada retorna ao processo (fls. 2.724 a 2.729), onde após breve síntese do lançamento, peticiona no sentido de que, na infração 01 acolhe o argumento do autuante, ao passo que nas demais, a diferença apontada como exigível refere-se apenas às mercadorias cujos documentos não foram

juntados em sua defesa em razão do grande volume e da inviabilidade de juntar essa documentação, o que havia esclarecido previamente em sua Impugnação que estaria juntando apenas parte da documentação, diante da impossibilidade de juntar documentos relativos a todos os itens autuados, razão pela qual solicitou a realização de perícia fiscal para apurar os equívocos cometidos e a inexistência de infração em relação a todos os itens, transcrevendo trecho da peça de defesa.

Apesar disso, a diligência feita pelo autuante acabou restringindo-se apenas aos documentos juntados na Impugnação sem se atentar para essa situação, e o resultado foi que o Auditor Fiscal opinou pelo cancelamento das exigências sobre os itens referentes à documentação juntada, mas manteve a autuação em relação aos itens cuja documentação não foi juntada, de forma a apurar a diferença apontada nas Informações, procedimento que não entende correto, pois a fiscalização deveria ser completa, seja em razão da constatação e reconhecimentos dos equívocos cometidos, seja porque afirmou em sua defesa sobre a impossibilidade de juntada da documentação em relação a todos os itens autuados, razão pela qual requereu a realização da competente perícia fiscal, para a qual cumpriu todos os requisitos.

Por tal razão, requer a juntada da documentação relativa a mais alguns itens não juntados anteriormente diante da Impossibilidade mencionada, ou seja, Notas Fiscais e documentos relativos à movimentação das mercadorias, apenas com o intuito de demonstrar que existem diversos outros itens não analisados na diligência, mas cuja fiscalização implicaria no cancelamento por inteiro do Auto de Infração lavrado. ao tempo em que concorda com os valores reduzidos, discordando apenas da diferença apurada, que se refere apenas às mercadorias cujos documentos não foi possível juntar ao processo, o que a leva a pedir que, em razão dos erros já reconhecidos pela fiscalização, o Auto de Infração seja devidamente anulado logo de plano, sem necessidade de outras conferência; ou, senão, que seja determinada a realização de nova diligência pelo Auditor Fiscal para constatação da inexistência das infrações mencionadas em relação às mercadorias cujos documentos não foram juntados no processo, ou, senão, que seja determinada a realização de perícia fiscal, conforme devidamente solicitado na impugnação apresentada anteriormente. Reitera, de igual forma, os pedidos anteriormente realizados.

Cientificado do teor da manifestação do sujeito passivo, o autuante retorna aos autos, a fim de posicionar-se frente aos argumentos e documentos trazidos ao feito, indicando que a ação fiscal acatou a defesa apresentada pela autuada na fl. 2.468, ratificando a improcedência do crédito reclamado quanto a infração 01.

Quanto à infração 02, indica que na informação anterior, constante às fls. 2.467 a 2.720, inclusive anexos, relatórios e demonstrativos do levantamento quantitativo de estoque, ao analisar os argumentos e documentos trazidos pela autuada, os acatou em grande parte, porém remanesceu créditos de ICMS reclamados que não foram objetos da defesa. De relação ao argumento de que o grande volume de documentos que seriam necessários acostar, inviabiliza a comprovação de que as outras mercadorias não apresentaram omissões de saídas e/ou entradas, não acata tal argumento, pois a autuada teve e tem a oportunidade para fazê-la.

Para o exercício de 2009, diante do fato da empresa não ter acostado documentos e/ou argumentos referentes ao levantamento quantitativo, reproduz o trecho da informação fiscal anterior, constante na fl. 2.492, o qual apresenta o novo crédito de ICMS reclamado que passa a ser de R\$6.365,71.

No exercício de 2010, registra que a autuada acostou às fls. 2.734 a 2.785, documentos referentes às mercadorias: "VEDALAGE COLOR CONCRETO BD 18KG", código 4060; "MANTA ASFÁLTICA", código 4098; "VIAGRAUTE TIX CX 25kg PNE", código 5102; "MANTA ASFÁLTICA", código 5406 e "MANTA ASFÁLTICA", código 5409, os quais passa a analisar.

Para "VEDALAGE COLOR CONCRETO BD 18kg", conclui que deixa de existir a omissão de entradas desta mercadoria, com redução do LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE - ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS, fl. 2.710, o crédito de ICMS correspondente a R\$348,53. A seguir,



aborda o produto de código 4098 "MANTA ASF TORODIN 3.500 AP 3MM - NE", o qual, ao analisar os documentos acostados às fls. 2.737 a 2.744, pela autuada, com a movimentação do produto 1825 - "MANTA ASFALTICA TORODIN 3.500 AP 3 MM - NE", tendo constatado que a não comprovação da NF 33.110 resultou em 1.200m<sup>2</sup> de omissão de ENTRADAS, e por consequência será mantido, do LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE - ENTRADAS DE MERCADORIAS

TRIBUTADAS, fl. 2.710, o crédito de ICMS correspondente de R\$ 895,56.

A seguir, analisa, produto a produto indicado, com os cálculos realizados e a conclusão efetivada. Ao final, informa que concluídos os trabalhos e acatada a defesa referente as mercadorias: "VEDALAGE COLOR CONCRETO BD 18kg" - créditos ICMS a ser reduzido R\$348,53; código 5102 "VIAGRAUTE TIX CX 25kg - PNE" - crédito de ICMS a ser reduzido R\$1.164,67; código 5406 "MANTA ASF VIAPOL PREMIUM POLIESTER EL 3 AP - NE" - crédito de ICMS a ser reduzido R\$ 960,62, e código 5409 "MANTA ASF VIAPOL PREMIUM POLIESTER EL 3 AA - NE", crédito de ICMS a ser reduzido R\$1.048,92. Será reduzido no total R\$3.522,74.

Diz que a omissão de entradas era R\$13.038,99, de acordo com levantamento de fls. 2.710 a 2.712, a qual reduzida em R\$ 3.522,74, resulta em R\$9.516,25. A omissão de saída de mercadorias tributadas era R\$11.291,71, na forma do levantamento de fls. 2.713 a 2.716. Como a autuada não trouxe para análise nenhum dado ou documento relacionado às mercadorias que apresentaram omissão de saída, a mesma permanece, passando, então a omissão de saída a ser maior do que a omissão de entrada, sendo este o valor reclamado pela ação fiscal, observado o disposto no inciso II da Portaria 445/98.

Ressalta que na defesa apresentada pela autuada não há referência à infração 03. Porém na defesa anterior a autuada, encontra-se registrado que a falta de recolhimento do ICMS sob o Regime de Substituição Tributária, justamente sobre as mercadorias que se considerou terem entrado ou saído do estabelecimento sem que tivesse havido a emissão das correspondentes notas fiscais, resulta que a infração 03 é um mero desdobramento ou consequência da infração 02.

Sintetiza que após realizadas as retificações no Levantamento Quantitativo de Estoque, acima valorados, restaram os respectivos créditos de ICMS reclamados de Substituição Tributária - Contribuinte Substituto pela falta de retenção, no exercício 2009 não há o que reclamar, pois a Omissão de Entradas foi maior que a Omissão de Saídas, Levantamento às fls. 2.607 e 2.608. Para o Exercício 2010 o valor reclamado é de R\$ 3.984,53, Levantamento às fls. 2.717 a 2.719, pois houve alteração nos valores reclamados dos ICMS, passando a Omissão de Saídas apurada às fls. 2.713 a 2.716 a ser maior do que a Omissão de Entradas, apurada às fls. 2.710 a 2.712.

Mais uma vez intimada (fls. 2.819 e 2.820), a autuada comparece ao feito, para, em nova manifestação (fls. 2.820-B a 2.824), onde afirma que mesmo após as informações fiscais, ainda não concorda com o lançamento tributário e traz a seguir suas razões separadas pelas infrações.

Fala no fato do autuante ter se manifestado a favor do cancelamento do Auto de Infração com base nos documentos apresentados, à exceção da infração referente ao Produto 4098 "Manta ASF Torodim 3.500 AP3MM - NE", posicionando-se no sentido de que está de acordo com o cancelamento dos itens propostos, reiterando o pedido de extinção da autuação e dos valores nela exigidos.

Junta cópia da Nota Fiscal de Entrada nº 33.110 de 30/03/10, que, por lapso, acabou não sendo juntada anteriormente, a fim de comprovar a entrada de mais 1.200m<sup>2</sup> do Produto 4098 "Manta ASF Torodim 3.500 AP3MM - NE", demonstrando a inexistência de qualquer infração nesse caso, requerendo, também o cancelamento da infração também em relação a esse item.

Quanto à alegação de que deixou de analisar as razões da Impugnante em relação aos demais documentos que não foram juntados sob a justificativa de que a Impugnante teria tido e ainda tem a oportunidade de juntá-los, reafirma que, conforme já colocado, apenas deixou de juntar a totalidade da documentação em razão do seu grande volume, a fim de não tumultuar o bom

andamento do processo e facilitar a análise da defesa apresentada, tendo efetivado pedido expresse para a realização de perícia contábil em relação à documentação apresentada.

Diz ter esperado que o autuante, ao menos se dispusesse a promover diligência em seu estabelecimento para analisar a documentação restante, ainda mais considerando o fato de que ter sido verificado que a maioria do Auto de Infração já não se mostraria correto, conforme constatado por ele próprio, porém, como isso não ocorreu e como alegou que a Impugnante poderia ser prejudicada por não ter juntado essa documentação, vêm juntar todos os documentos restantes que comprovam a inexistência da totalidade das infrações mencionadas.

Por fim, em relação à diferença exigível indicada no que se refere às Infrações 02 e 03, manifesta a sua discordância, pelo fato destas se referirem apenas a mercadorias cujos documentos não foi possível juntar aos autos, conforme previamente anunciado na Impugnação e em sua Manifestação, e que não acabaram sendo devidamente analisados na diligência efetuada.

Mais uma vez, pede a realização de diligência ou perícia.

Em mais uma intervenção no processo, diante das alegações da empresa autuada, o autuante (fls. 10.189 a 10.395), reafirma mais uma vez, a improcedência da infração 01.

Quanto à infração 02, para o exercício de 2009, para as omissões de entradas, a autuada anexou documentos referentes ao levantamento quantitativo de, constantes nas fls. 6.964 a 10.187. como das outras intervenções, passa a analisar e demonstrar produto a produto apresentado, os valores apurados, como por exemplo, o de código 1158 "MANTA ASFÁLTICA TORODIN EXTRA PL 4 PP", para o qual conclui inexistir diferença, e por consequência será excluído do levantamento quantitativo de estoque - entradas de mercadorias tributadas, de fl. 2.510, o crédito reclamado de ICMS. Mesma situação ocorre para o produto de código 1784 "VIAPLUS TOP BALDE DE 18KG".

No produto de código 1542 "VIAFIX BALDE DE 18KG", após o recálculo, indica remanescer que as entradas em transferências de 11BD ou 198kg, e saídas de 1BD ou 18kg reduziram a omissão de entradas, e por consequência será reduzido do LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE - ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS, de fl. 2.510 do PAF, o crédito reclamado de ICMS.

E assim o faz, em relação aos demais produtos trazidos pela autuada, destacando, por exemplo, que para o produto sob código 2939 "VIAFLEX PAREDE BD 18 KG", ao analisar os documentos acostados às fls. 7.537 a 7.615, pela autuada, com a movimentação do produto 2939 constatou que a mesma lançou nas entradas a NF 98.142 com 48BD, e esta nota fiscal não consta do Arquivo Magnético enviado à SEFAZ, não foi lançada no livro RE. A autuada não lançou a NF 101.726 de 23/03/2009 com 12BD. Os ajustes de inventários de entradas de 48BD, mais os de saídas de 12BD apresentados pela autuada, e não considerados pela ação fiscal, juntamente com as notas fiscais citadas antes, são fatos que justificam a omissão de entradas., mantendo no LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE - ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS, fl. 2.511, o crédito reclamado de ICMS.

Finalmente, após exaustivo trabalho, conclui que ao analisar os documentos acostados ao feito pelo sujeito passivo, conclui que as omissões de entradas somaram R\$ 2.715,09 em 2009, sendo maior do que as omissões de saídas.

Já para as omissões de saídas, adota a mesma metodologia, analisando produto a produto, e calculando as quantidades, e o acatamento ou não dos argumentos e documentos trazidos pela defesa, chegando à conclusão, após todas as considerações e ajustes realizados, de que a omissão de saída em 2009 foi de R\$2.137,51 inferior as omissões de entradas.

Para o exercício de 2010, analisa da mesma forma, as omissões de saídas, concluindo que as mesmas montaram em R\$7.864,16, ou seja, maior do que a omissão de entradas. Já da análise das omissões de entradas, utilizando ainda a mesma sistemática, e após análises dos documentos e argumentos apresentados pela autuada, e as retificações efetuadas, remanesce crédito reclamado para esta infração R\$2.794,32.

Mais uma vez intimada a tomar conhecimento do teor da informação prestada pelo autuante, bem como dos novos demonstrativos elaborados (fls. 10.435 e 10.436), a empresa autuada não se manifestou.

## VOTO

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, todas objeto de impugnação pelo sujeito passivo.

A única questão prejudicial invocada pela autuada em sua defesa, é quanto a realização de diligência ou perícia, a qual, diante da detida, meritória e paciente análise realizada pelo autuante, quando das intervenções realizadas pela autuada, a qual colacionou ao feito documentos e elementos que ao seu entender elidiriam as infrações, realizando os devidos ajustes, restou prejudicada, motivo pelo não acatamento, vez que já realizada.

Quanto ao mérito, a matéria, então, se resume na verdade material. Sabido é que a ampla possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário alicerça e ratifica a legitimação de tal princípio, sendo que sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários.

Isto decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos. De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados.

Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma decisão justa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intimamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte, observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam examinadas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir um julgamento justo.

Na jurisprudência, os Tribunais Superiores do país consagram, de forma clara, a adoção do princípio da verdade material no processo administrativo, especialmente nos processos administrativos fiscais, como se depreende do julgado abaixo transcrito:

*"Processual Civil. Recurso Especial. Tributário. Escrituração Irregular. Saldo Credor em Caixa.*

*Presunção de Omissão De Receita. Faculdade Do Contribuinte Produzir Prova Contrária. Princípio da Verdade Material. Sucumbência. Princípio da Causalidade (STJ - REsp 901311 / RJ - RECURSO ESPECIAL 2006/0215688-9- Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI – Julgamento 18/12/2007 – Publicação DJe 06/03/2008)"*

Assim, cabe-nos apenas avaliar os elementos de prova contidos no feito. Na infração 01, a própria autuada, trouxe o argumento e prova da condição da empresa transportadora, que lhe autorizava à apropriação do crédito fiscal respectivo, devidamente acatado pelo autuante, motivo pelo qual a infração é improcedente.

Para as infrações 02 e 03, as mesmas resultam da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, tendo o autuante agido de acordo com o regramento vigente, e, diante dos elementos e argumentos trazidos pela empresa, de forma louvável, revisou o lançamento de forma total, chegando ao resultado depurado, que ora aprecio.

Inicialmente, entendo pertinente algumas observações, diante do fato de tais infrações decorrerem da realização de levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, em exercício fechado, conforme firmado acima.

Os fatos geradores só podem decorrer da realização dos aspectos previstos na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

O exame em questão demanda apenas e tão somente, análise de questão material, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e conseqüentemente, necessita da prova.

Isso diante do fato de tal procedimento de auditoria de estoques estar previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo *“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”*.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí podemos ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Na situação dos autos, verifico que, nos exercícios de 2009 e 2010, foram constatadas omissões sem o pagamento do respectivo imposto.

E mais: havendo apuração dos dois tipos de omissões (entradas, e saídas), há de ser cobrada aquela de maior valor monetário, de acordo com a Portaria 445/98 retro mencionada.

Assim, após exaustiva análise dos elementos constantes no processo, restaram apontadas pelo autuante para as infrações 02 e 03, saldos residuais, os quais, não foram contestados pela autuada, o que demonstra, ainda que tacitamente a sua concordância, o que me leva aliar-me àquele, e acolhê-los. Desta forma, as infrações são procedentes em parte, sendo que para a infração 02, o valor julgado é de R\$ 2.715,09 (omissão de entradas) e R\$7.864,16 (omissão de saídas), para os exercícios de 2009 e 2010, respectivamente.

Já para a infração 03, o valor lançado reduziu-se para R\$2.794,32, correspondente ao exercício de 2009.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207103.0001/14-5** lavrado contra **VIAPOL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$13.373,57**, acrescido das multas de 70% sobre R\$2.715,09, de 100% sobre R\$7.864,16 e de

60% sobre R\$2.794,32, previstas artigo 42, inciso II, alínea "e" e III, na Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala de Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2015

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR