

A. I. N° - 269610.0007/04-3  
**AUTUADO** - RIO DO OURO VEÍCULOS LTDA.  
**AUTUANTE** - GILSON GILENO DE SÁ OLIVEIRA  
**ORIGEM** - INFRAZIRECÊ  
**INTERNET** - 22.09.05

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N.º 0341-02/05**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. INADEQUAÇÃO DO ROTEIRO DE FISCALIZAÇÃO ADOTADO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. O lançamento baseia-se na presunção legal de realização de operações tributáveis. O autuado comercializa veículos, peças e partes de veículos automotores, mercadorias cujo imposto é pago pelo regime de substituição tributária por antecipação. Como o imposto dessas mercadorias é pago por antecipação, na entrada, a omissão de saídas constitui fato irrelevante no âmbito do ICMS, haja vista que, nos termos do art. 356 do RICMS/97, uma vez pago o imposto por antecipação, fica encerrada a fase de tributação das mesmas mercadorias. É nulo o lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização adotado, haja vista que praticamente todas as operações efetuadas pelo estabelecimento dizem respeito a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR EM QUATRO MESES CONSECUTIVOS. MULTAS. As multas foram aplicadas erroneamente. O fato de a infração se verificar em quatro meses seguidos não significa que o contribuinte cometeu quatro ilícitos. O cometimento é um só, e configura-se pelo fato em si. Mantida a multa relativa a um dos períodos, o último. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/6/04, apura os seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS, tendo sido apuradas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, lançando-se o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, nos mesmos exercícios [fatos apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados – 2000, 2001 e 2002], com lançamento de imposto no valor de R\$ 16.367,62, mais multa de 70%;
2. escrituração do Registro de Apuração do ICMS sem indicação das parcelas relativas a estornos de débitos, nos meses de abril, maio, junho e julho de 2002, sendo aplicadas 4 multas de R\$ 120,00, totalizando R\$ 480,00.

O contribuinte apresentou defesa dizendo-se surpreso com a quantidade de enganos cometido pelo agente do fisco. Alega que, no levantamento fiscal do exercício de 2000, o auditor se baseou num estoque final que “não confere nada” com o que está escriturado no Registro de Inventário. O autuado elaborou demonstrativo do movimento de entradas e saídas de mercadorias, para que seja revisto o lançamento.

Com relação ao exercício de 2001, alega que o engano do fiscal foi muito maior, pois estão erradas quase todas as entradas e saídas apuradas no levantamento fiscal. Assinala que no demonstrativo analítico identificado como “página 8 de 17” [fl. 38] consta a entrada de 36 correias, mas quando o fiscal transportou para o demonstrativo da apuração de omissões de entrada e saídas consignou a quantidade de 158 unidades. Diz que idêntico erro ocorreu no levantamento das saídas, pois no demonstrativo da apuração de omissões de entradas e saídas constam 165 correias, ao passo que nos mapas analíticos identificados como “página 17 de 52” e “página 18 de 52” [fls. 64-65] constam apenas 78 unidades.

Já no exercício de 2002, no relatório analítico das entradas de mercadorias identificado como “pagina 13 de 17” [fl. 43], constam 21 correias, mas no resumo o fiscal consignou a quantidade de 98 unidades, sendo que, no relatório analítico das saídas, na “página 34 de 52” e na “página 35 de 52” [fls. 81-82] constam 98 unidades, mas no demonstrativo da apuração de omissões de entradas e saídas foram consignadas 191 unidades.

O autuado reclama que na “página 34 de 52” [fl. 81] consta a Nota Fiscal 2154 com um preço unitário de R\$ 37.089,00, sendo que o preço unitário real é de R\$ 37,89.

Também reclama que na “página 8 de 52” [fl. 55] consta a Nota Fiscal 79 com um preço unitário de R\$ 1.289,00, sendo que o preço unitário real é de R\$ 2,89.

Considera que o programa utilizado pelo fiscal esteja com algum vírus, pois 90% dos dados das entradas, saídas e saldos apurados não condizem em nada com a documentação da empresa.

Pede que, em virtude de tantas irregularidades, o Auto de Infração seja anulado.

Sugere que o auditor verifique que, no exercício de 2002, no item 1, correia, constam no demonstrativo-resumo entradas de 98 unidades, quando o correto seriam 166 unidades, e que no mesmo demonstrativo-resumo constam saídas de 191 unidades, mas a quantidade correta seria 180 unidades. Aduz não saber onde o fiscal achou um estoque final de 797 unidades, haja vista que, no inventário de 2002, existem apenas 178 unidades, conforme consta no resumo e no demonstrativo analítico de estoque de 2002. Alega que fato idêntico ocorreu nos demais exercícios.

Seguem-se considerações acerca da dificuldade de se fazer um levantamento de estoque como o de sua empresa.

Reitera o pedido de nulidade do lançamento.

O fiscal autuante prestou informação, reconhecendo que o contribuinte tem razão em relação à maioria de suas alegações. Admite que, realmente, houve engano na transposição das quantidades das mercadorias selecionadas para a auditoria. Explica que foi atribuída uma numeração seqüencial para cada item de estoque, durante o levantamento, na documentação, e quando foi feita a transposição das informações dos levantamentos para os demonstrativos de entradas, saídas e de inventário e destes para os demonstrativos de apuração de omissões de entradas e saídas, por equívoco, houve imputação das quantidades apuradas a outras mercadorias, e vice-versa. Concorda com o contribuinte quanto à dificuldade de um levantamento dessa ordem, envolvendo mais de 700 referências. Diz que, ao rever os cálculos, encontrou erros do levantamento, nos três exercícios, envolvendo amortecedores, anteparos, baterias, bombas d’água, braçadeiras, calços, correias, coxins, discos de embreagem, espaçadores, fusíveis, guarnições, jogos de tapetes, lâmpadas e válvulas. Conclui sugerindo que

seja reaberto o prazo para o contribuinte manifestar-se sobre a revisão do lançamento, já que as modificações introduzidas alteraram completamente os demonstrativos e bases sobre os quais o contribuinte produziu a sua defesa. Pede que, se o contribuinte discordar dos novos elementos, torne a ser dada vista dos autos a ele, autuante, para produção de nova informação fiscal.

Dada ciência da revisão do lançamento ao sujeito passivo, este deu entrada em petição reiterando o pedido de nulidade do procedimento, alegando erros do levantamento fiscal. Reclama que, se for considerada como referência somente a descrição “amortecedor” constante no Inventário, englobando todos os tipos de amortecedores (amortecedor dianteiro, amortecedor traseiro, amortecedor de suspensão), também será preciso considerar somente a descrição “amortecedor” nas entradas e saídas. Diz que só agora, ao tomar ciência das considerações do fiscal autuante na análise do mérito da questão, foi que identificou a verdadeira causa do erro em que incorreu o auditor. Assinala que, no inventário de 2000, o fiscal somou erroneamente o livro 1, referente ao estoque final de 30/6/00, com o livro 2, referente ao estoque final de 30/9/00, e com o livro 3, referente ao estoque final de 31/12/00, considerando o estoque final como o resultado de tal soma, quando deveria considerar somente o livro 3, que é o estoque final no dia 31/12/00. Observa que este fato tem repercussão em todos os anos fiscalizados e em todos os itens de mercadorias. Assegura que a sua empresa é uma concessionária de veículos e que nunca compra nem vende sem Nota Fiscal. Considera estar patente que o Auto de Infração é nulo de direito e de fato. Juntou listagem com indicação das páginas do Registro de Inventário nº 3, no qual são especificados os códigos e as descrições das mercadorias em estoque em 31/12/00. Destaca que, no tocante a amortecedores, no relatório do fiscal relativamente ao livro 3, não foi considerada a página 46 (1 unidade), a página 22 (5 unidades) e a página 27 (7 unidades), ficando, a seu ver, comprovado o resumo apresentado na defesa originária, em que constam 67 amortecedores no estoque de 31/12/00. Com relação a anteparos, diz que o fiscal não considerou, no livro nº 3, a página 2 (3 unidades) e a página 49 (1 unidade). Por fim, no levantamento de baterias, alega que o estoque correto em 31/12/00 é de 18 unidades, de acordo com o referido livro nº 3, haja vista a página 2 (11 unidades) e a página 35 (7 unidades). Observa, ainda, que no demonstrativo Apuração de Omissões de Entradas e Saídas dos três exercícios (2000, 2001 e 2002), as somas das omissões das entradas estão erradas. Dá exemplo. Reitera o pedido de nulidade do Auto de Infração. Juntou demonstrativos.

O processo foi submetido à apreciação desta Junta na pauta suplementar da sessão do dia 26/8/05, ficando decidido que o mesmo se encontra em condições de ser julgado.

## VOTO

O item 1º deste Auto de Infração refere-se à falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias apurada através de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias. O levantamento envolveu três exercícios – 2000, 2001 e 2002 –, sendo apuradas omissões tanto de entradas como de saídas de mercadorias, tendo sido levada em conta, no cálculo do imposto, a diferença de maior expressão monetária, a das entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas.

O autuado defendeu-se alegando que os estoques indicados no levantamento não correspondem aos que constam no Registro de Inventário. Apontou erros na transposição dos dados dos demonstrativos analíticos para os mapas-resumo. Demonstrou erros dos valores unitários das mercadorias. Considera que o programa utilizado pelo fiscal esteja com algum vírus, pois 90% dos dados das entradas, saídas e saldos apurados estão errados. Pede que, em virtude de tantas irregularidades, o Auto de Infração seja anulado.

Ao prestar a informação, o fiscal autuante reconheceu que o contribuinte tem razão em relação à maioria de suas alegações. Admite que, realmente, houve engano na transposição das quantidades das mercadorias selecionadas para a auditoria. Explica que foi atribuída uma numeração seqüencial para cada item de estoque, durante o levantamento, na documentação, e quando foi feita a transposição das informações dos levantamentos para os demonstrativos de entradas, saídas e de inventário e destes para os demonstrativos de apuração de omissões de entradas e saídas, por equívoco, houve imputação das quantidades apuradas a outras mercadorias, e vice-versa. Diz que, ao rever os cálculos, encontrou erros do levantamento, nos três exercícios, envolvendo amortecedores, anteparos, baterias, bombas d'água, braçadeiras, calços, correias, coxins, discos de embreagem, espaçadores, fusíveis, guarnições, jogos de tapetes, lâmpadas e válvulas.

Pelo que vejo, o resultado da revisão, feita na informação fiscal, constitui, praticamente, outra fiscalização, pois mudou tudo. Tanto assim que, nos três exercícios, os valores foram elevados:

1. o imposto do exercício de 2000, que era de R\$ 5.540,53, passou para R\$ 7.149,04 (fl. 560);
2. o imposto do exercício de 2001, que era de R\$ 5.654,24, passou para R\$ 7.775,29 (fl. 561);
3. o imposto do exercício de 2002, que era de R\$ 5.172,85, passou para R\$ 8.533,80 (fl. 562).

Dada ciência da revisão do lançamento ao sujeito passivo, este deu entrada em petição reiterando o pedido de nulidade do procedimento, alegando que só agora, ao tomar ciência das considerações do fiscal autuante na informação por este prestada, foi que identificou a verdadeira causa do erro em que incorreu o auditor. Reclama que, sendo considerada como referência somente a descrição “amortecedor” constante no Inventário, englobando todos os tipos de amortecedores (amortecedor dianteiro, amortecedor traseiro, amortecedor de suspensão), também será preciso considerar somente a descrição “amortecedor” nas entradas e saídas. Diz que, no inventário de 2000, o fiscal somou os estoques de mercadorias do dia 30/6/00 com os do dia 30/9/00 e os do dia 31/12/00, considerando o estoque final como o resultado de tal soma, quando deveria considerar somente o último, do dia 31/12/00. Observa que este fato tem repercussão em todos os anos fiscalizados e em todos os itens de mercadorias. Aponta erros no levantamento das quantidades de amortecedores, anteparos e baterias. Observa, ainda, que no demonstrativo Apuração de Omissões de Entradas e Saídas dos três exercícios (2000, 2001 e 2002), as somas das omissões das entradas estão erradas. Dá exemplo.

Submeti o processo à apreciação desta Junta na pauta suplementar da sessão do dia 26/8/05, a fim de ser analisado o que fazer diante das alegações da defesa quanto aos erros do levantamento, ficando decidido que o processo se encontra em condições de ser julgado, em razão dos fundamentos que passo a expor.

A falta de liquidez do lançamento, em face dos erros apontados pelo sujeito passivo, seria sanável, mediante revisão por fiscal estranho ao feito. No entanto, a par dos erros apontados pela defesa, há uma questão que, apesar de não ter sido suscitada pelo contribuinte, considero ser meu dever levantá-la de ofício, haja vista reiteradas decisões deste Conselho, através de suas Juntas e de suas Câmaras de Julgamento.

O autuado é uma concessionária de veículos. Além de veículos, revende peças e partes de automóveis. Veículos automotores, na especificação do art. 353, II, 18, do RICMS, são mercadorias cujo imposto é pago pelo regime de substituição tributária. Igualmente, as peças e acessórios também estão enquadradas naquele regime desde janeiro de 2001, nos termos do art. 353, II, 30. De acordo com os relatórios da DMA às fls. 583/590 destes autos, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003 praticamente a totalidade das operações do estabelecimento diz respeito a mercadorias cujo imposto é pago por antecipação.

O imposto, neste caso, foi lançado com base na presunção prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96: em caso de omissões de entradas de mercadorias, presume-se a ocorrência de operações

tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a possibilidade de provar a improcedência da presunção.

Contudo, está provado nos autos que a quase totalidade das operações da empresa envolve mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação. O art. 356 do RICMS prevê que, uma vez antecipado o imposto de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, fica encerrada a fase de tributação. É, portanto, o Regulamento do imposto que, repetindo dispositivo legal, declara, de forma expressa, estar encerrada a fase de tributação.

No caso em exame, o lançamento baseia-se numa presunção relativa – a própria lei, após estabelecer a presunção, põe uma vírgula e diz que o contribuinte pode demonstrar a improcedência da presunção.

Note-se que a lei não diz que compete ao contribuinte provar a inexistência de entradas não contabilizadas, pois para o contribuinte fazer esse tipo de prova não há necessidade de que a lei o diga, uma vez que tal prova é inherente aos princípios do contraditório e da ampla defesa. A faculdade atribuída ao contribuinte pela lei é para que ele possa fazer a “prova da improcedência da presunção”.

Se a lei admite que o contribuinte faça a “prova da improcedência da presunção”, cumpre ao intérprete identificar qual o fato-indício (provado) e o fato presumido. O fato-indício consiste na existência ou não de entradas não contabilizadas. Por seu turno, o fato presumido diz respeito à omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

A presunção, portanto, é esta: até prova em contrário, o estabelecimento teria realizado saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

Como, porém, se trata de uma presunção relativa, ela esvai-se total ou parcialmente sempre que é feita prova de que as saídas omitidas dizem respeito a operações não tributáveis ou a mercadorias cujo imposto já foi pago.

Neste Conselho, recentemente, têm sido anulados Autos de Infração envolvendo a presunção em comento, lavrados contra postos de combustíveis, farmácias, óticas, sapatarias. Nesta Junta, por exemplo, foi julgado nulo, dentre outros, o Auto de Infração nº 088502.0011/03-2, lavrado contra um posto de combustíveis, por se tratar de um contribuinte que só comercializa mercadorias com imposto pago através do regime de substituição tributária. No julgamento daquele Auto, do qual fui o relator, sustentei que, no caso de um posto de combustíveis (“posto de gasolina”), o que se pode presumir é que realmente a empresa deixou de declarar receitas decorrentes de vendas (de combustíveis) anteriormente realizadas e também não declaradas, porém, estando encerrada a fase de tributação das revendas (de combustíveis), nos termos do art. 356 do RICMS/97, não há imposto a ser lançado. No tocante aos postos de combustíveis, as decisões de primeira instância de todas as Juntas têm sido confirmadas pelas Câmaras deste Conselho.

Esse entendimento é válido quando se trata de estabelecimento cujas operações, em sua totalidade ou perto disso, não são tributáveis ou já foram tributadas por antecipação.

Em suma, se a presunção legal é de que, no caso de omissões de entradas de mercadorias, se considere a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, mas ressalvando a própria lei a possibilidade da prova da improcedência da presunção, entendo que a prova a ser feita é de que não houve operações sem pagamento do imposto. Se a prova é feita, elide-se a presunção, total ou parcialmente.

Meu ponto de vista é absolutamente consentâneo com a lei. A presunção legal é de que as operações são tributáveis, até prova em contrário. Operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária são tributáveis, e tanto o são que são tributadas por antecipação. A lei prevê que tais operações sejam tributadas. Não manda, porém, que sejam tributadas duas vezes.

Está provado que praticamente todas as operações realizadas pela empresa nos exercícios de 2001, 2002 e 2003 dizem respeito a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (fls. 583/590).

A fiscalização não apurou falta de pagamento do imposto devido por antecipação nas entradas. Neste Auto de Infração, o que está sendo apurado é o imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias. Ora, se o imposto das mercadorias foi pago na entrada, a omissão de saídas constitui mero descumprimento de obrigação acessória. Isto porque, em face de expressa disposição regulamentar, uma vez pago o imposto por antecipação, fica encerrada a fase de tributação das mesmas mercadorias. Nesse sentido, prescreve o art. 356 do RICMS:

“Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias [...].”

O art. 356 do RICMS reproduz a norma do art. 9º da Lei nº 7.014/96:

“Art. 9º Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.”

Há uma aparente antinomia entre a regra do art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, e a regra do seu art. 9º. Porém a antinomia, que é apenas aparente, resolve-se através de critérios de hermenêutica, tais como o princípio da especialidade e o critério da interpretação sistemática. Não é admissível que se pretenda interpretar o art. 4º, § 4º, isoladamente, fechando os olhos para a regra do art. 9º. As regras especiais derrogam as regras gerais (princípio da especialidade).

O lançamento do imposto neste caso foi feito com base numa presunção relativa, prevista na legislação. Os elementos constantes nos autos descharacterizam a presunção, haja vista que, conforme foi informado, quase todas as operações do estabelecimento correspondem a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em relação às quais está encerrada a fase de tributação. Desse modo, é indevido o imposto por operações de saídas.

Seguindo o posicionamento que este Conselho vem adotando, em situações similares, entendo que o tipo de auditoria empregado no levantamento de que resultou o presente Auto de Infração não deve ser aplicado na fiscalização de concessão de veículo – como não se aplica em se tratando de farmácias, óticas, postos de combustíveis, livrarias, sapatarias, lojas de autopartes e outros estabelecimentos que comercializem exclusiva ou preponderantemente com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária ou com mercadorias não sujeitas ao ICMS.

Numa análise ligeira, poder-se-ia cogitar de determinar a realização de diligência para depurar o débito porventura existente relativamente ao exercício de 2000, haja vista que a substituição tributária foi implementada através do [Decreto nº 7.886, de 29/12/00, publicado no D.O. de 30 e 31/12/00](#) (Alteração nº 21). No entanto, em face da regra do art. 7º do mencionado decreto, e do subsequente tratamento estabelecido pelo art. 4º do Decreto nº 7.902, de 7/2/01, D.O. de 8/2/01 (Alteração nº 22), os comerciantes de peças e acessórios de veículos automotores foram obrigados a providenciar a antecipação do imposto sobre os estoques existentes em 31/12/00. Sendo assim, e se forem verdadeiras as alegações da defesa de que o fiscal somou os estoques existentes no balancete do dia 30/6/00 com os do dia 30/9/00 e os do dia 31/12/00, considerando o estoque final como o resultado de tal soma, em vez de considerar somente o último, o do dia 31/12/00, considero prudente que a verificação dessa questão seja feita numa só ação fiscal, pois os estoques finais de um exercício têm repercussão no exercício seguinte.

É nulo o lançamento do item 1º deste Auto de Infração. Fundamento meu voto no art. 18, IV, “a”, do RPAF. A repartição fiscal analisará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma

irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

No que concerne ao 2º item, o autuado é acusado de escriturar o Registro de Apuração do ICMS sem indicação das parcelas relativas a estornos de débitos, nos meses de abril, maio, junho e julho de 2002, tendo sido aplicadas 4 multas de R\$ 120,00, totalizando R\$ 480,00.

O contribuinte não negou o fato. Assim, resta adequar as multas aos ditames legais, haja vista o equívoco em que incorreu o fiscal autuante, havendo uma flagrante cumulação de apenações. O fato de que cuidam as quatro multas é um só, pois é irrelevante se a irregularidade ocorre apenas em um mês ou em quatro meses seguidos. Observe-se que nos quatro casos a infração foi tipificada no mesmo dispositivo legal – art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96. Mantendo a multa relativa a julho de 2002, a última, no valor de R\$ 120,00.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269610.0007/04-3**, lavrado contra **RIO DO OURO VEÍCULOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$ 120,00**, prevista no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de setembro de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR