

**A. I. N°** - 276473.0601/06-6  
**AUTUADO** - J C ROCHA & CIA. LTDA.  
**AUTUANTE** - ROSAMARIA BARREIROS FERNANDEZ  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXIERA DE FREITAS  
**INTERNET** - 21.11.06

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0361-02/06**

**EMENTA. ICMS. 1. NULIDADE. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. b) FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. MERCADORIAS ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. c) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. Demonstrada a total falta de liquidez dos lançamentos motivada pela impossibilidade do programa SAFA reconhecer integralmente os dados fiscais do autuado enviado pelo SINTEGRA. Deficiência reconhecida pela própria fiscalização. Infrações nulas 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O autuado não incluiu na base de cálculo da substituição tributária o valor do transporte realizado sob cláusula *FOB*. Ajustado o cálculo do imposto devido excluindo-se aquisição de mercadoria destinada a consumo do estabelecimento. Infração parcialmente caracterizada Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/06/2006, exige ICMS no valor de R\$ 47.555,76, em decorrência das seguintes infrações:

1. falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$ 42.714,24 e aplicada a multa de 70%;
2. omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Sendo aplicada a multa de 40,00;
3. falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do acréscimo, de acordo com percentuais de valor adicionado, deduzido a parcela do tributo calculado à título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias

de terceiros desacompanhada de documento fiscal decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$ 283,67 e aplicada a multa de 70%;

4. falta do recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação e relacionadas nos anexos 69 e 88. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$ 4.517,85 e aplicada a multa de 60%.

O autuado apresenta impugnação, fls. 1.271 a 1.273, depois de discorrer acerca das infrações 01, 02 e 03 decorrentes das omissões de saídas e de entradas apuradas pela fiscalização através de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias no exercício de 2001, alega que a empresa que lhe presta serviços de processamento de dados, ADSOFT – Serviços de Informática Ltda., constatou que o programa SAFA, por alguma falha, não conseguira ler as informações de saídas enviadas através do arquivo SINTEGRA, conforme demonstra citando a pg. 3 de 282 do SAFA – demonstrativo geral do relatório, como exemplo o código 62 – Produto “Coral – Coralplus”, o SAFA considerou somente cinco saídas com nota fiscal, gerando uma omissão de 87 unidades. No entanto acorde relatório de movimento de produtos do “SIAF” (aplicativo utilizado pelo autuado) esse mesmo produto teve como total de saídas, 92 unidades, que é o que o SAFA considera como saídas reais, e essa quantidade de 92 unidades fora enviada através do SINTEGRA para a SEFAZ, conforme demonstrado nos relatórios do Arquivo SINTEGRA. Insiste o autuado na assertiva de que esse fato não ocorrera de forma isolada, pois, analisou por amostragem os dados e constatou que esse tipo de erro ocorrera extensivamente com os demais produtos levantados pela fiscalização. Apresenta o autuado um elenco de mais dez produtos levantados em sua análise. Colaciona aos autos, fls. 1.274 a 1.361, cópias dos relatórios dos sistemas SINTEGRA e do SIAF, com o intuito de comprovas sua alegação.

Em relação à infração 04, a defesa reafirma o teor da acusação fiscal da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação e relacionadas nos anexos 69 e 88. Aduz o autuado que, conforme prescrito no art. 357 do RICMS-BA/97 estaria obrigado a reter o imposto, somente se no momento da emissão da nota fiscal o valor do frete não fosse conhecido, porém, conforme amostragem de notas fiscais em anexo, fls. 1366 a 1375, diz comprovar que fora incluso na base de cálculo da substituição o valor do frete destacado no campo “valor do frete”.

Afirma também que pela praxis na sua região fiscal em outras auditorias, nunca foi cobrado antecipação em cima de frete FOB, sendo que já existia frete destacado na nota fiscal.

Observa ainda que a fiscalização considerou para o cálculo da antecipação a nota fiscal nº 2811, fl. 1367, com frete por conta do emitente, e também, fora incluso nesse cálculo, mercadorias destinadas a consumo da loja, um display, que é usado numa máquina, conforme cópia da nota fiscal nº 067853, fl. 1366.

Conclui o autuado requerendo que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O autuante ao proceder à informação fiscal, fl. 1378, inicialmente aborda as infrações 01, 02 e 03, afirmando que procede a alegação da defesa. Esclarecendo que a versão do SAFA utilizada para o Levantamento Quantitativo de Estoques, por problema técnico, não considerou algumas saídas. Observa que fora feita uma atualização da versão do programa e as diferenças apontadas na defesa foram saneadas, porém, assevera que continuou a persistir um erro em relação a outras saídas, ou seja, outros dados que a nova versão persiste em não levar em consideração. Aduz que se acatado o levantamento de estoque com essa inconsistência implicaria em penalizar o contribuinte com base ainda em dados errôneos, não retratando, assim a real situação do estoque apurado. Conclui o autuante manifestando-se pela improcedência das infrações 01, 02 e 03.

Quanto à infração 04 diz que somente assiste razão ao autuado em relação à nota fiscal nº 067853 por se tratar de material de consumo e procede a exclusão da apuração. Já no tocante à nota fiscal nº 2811 e às compras de tintas afirma que mantém o seu entendimento quanto ao débito relativo ao frete – como integrante da base de cálculo da Substituição Tributária. Aduz que mesmo havendo cobrança de frete nas notas fiscais, ou ele sendo de responsabilidade do vendedor, observa que em cada nota fiscal, há uma anotação do vendedor, de que haverá redespacho da mercadoria por conta do comprador, ou seja, o valor do frete não é mais conhecido. Desse modo, acrescenta o autuante, o frete por conta do emitente da nota fiscal nº 2811 é de responsabilidade do vendedor até o redespacho em Cumbica – SP e, nas demais notas fiscais de tintas apresentadas foi cobrado o frete do destinatário até a sua entrega em transportadora de sua indicação como se encontra anotado. Ressalta que a partir daí o frete cobrado – não conhecido mais pelo vendedor – torna-se custo do comprador e de sua responsabilidade. Por isso diz o autuante entender que o valor do frete integra a base de cálculo, já que a mesma está sujeita a Substituição Tributária. Conclui asseverando que em relação às demais mercadorias o autuado não se manifestou, mantém a cobrança e que o valor da infração 04 com a exclusão da nota fiscal nº 067853 passa para R\$ 4.483,80.

O autuado ao tomar conhecimento da informação fiscal manifesta-se, fls. 1385 a 1388, através de seu advogado, depois de transcrever trecho da informação fiscal relativa à infração 04, afirma que o autuante não entendera bem a operação. Ressalta que a operação mercantil ocorrera pelo sistema FOB, em que o frete é arcado pelo adquirente. Diz que analisada integralmente a operação inclusive quanto a sua boa-fé por ter apresentado além das notas fiscais os respectivos Conhecimentos de Transporte, restou claro que:

- a) A vendedora dos produtos, Tintas Coral Ltda., destacou nas notas fiscais o frete cobrado pelo transporte de seu estabelecimento para a sede da transportadora indicada e contratada pelo comprador. Assinala que prova inequívoca disso é que a base de cálculo do ICMS é a soma do total dos produtos mais o valor do frete;
- b) A transportadora, por sua vez, por ele contratada para realizar o serviço de transporte da mercadoria até o seu estabelecimento, emitiu conhecimento de transporte destacando o valor do tributo a ser pago, também de sua responsabilidade.

Assevera que tal situação seria diferente se a operação ocorresse de outros modos, mesmo no sistema FOB, como, por exemplo, se o vendedor entregasse a mercadoria diretamente no estabelecimento do comprador, ou, ainda, se a transportadora retirasse a mercadoria diretamente no estabelecimento do vendedor entregando-a ao comprador.

Diz que no presente caso, a responsabilidade esteve por conta do comprador e que os valores relativos ao ICMS incidentes sobre as operações encontram-se devidamente destacados, tanto nas notas fiscais, quanto nos conhecimentos de transporte. Afirma que, sem sombra de dúvida, não há que se falar em redespacho de mercadoria por conta do comprador, e tal hipótese não macula a operação, pois nas situações descritas acima estiveram por conta do comprador.

Transcreve o parágrafo único do art. 357 do RICMS-BA/97, para assinalar que esse não é o entendimento expresso no aludido dispositivo regulamentar ao tratar de operações CIF e FOB.

Reafirma que, desde sua defesa inicial, esclarecera tratar-se de operações de aquisições de tintas com cláusula FOB, portanto, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, e se não fossem conhecidos os valores do frete no momento da substituição tributária, seria devida a exigência do imposto por antecipação sobre os valores das prestações de serviços de transporte interestaduais. Acrescenta ainda, que não é o presente caso, haja vista que os valores de frete encontram-se destacados, tanto nas notas fiscais, quanto nos CTRC's.

Esclarece o autuado que a operação FOB fora prestada por empresa transportadora inscrita no CAD-ICMS-BA e acobertada por Conhecimento de Transporte que contém o destaque do imposto. Não se tratando, portanto, de transporte realizado pelo próprio comprador atuando como

transportador não inscrito nessa atividade. Acrescenta que como ocorrido no presente caso o destinatário estava obrigado a efetuar o pagamento do imposto sobre as parcelas do frete em virtude da aquisição FOB, como efetivamente fizera. Enfatiza que somente integraria a base de cálculo da mercadoria se a operação fosse CIF.

Para fundamentar seu argumento aduz que esse entendimento é pacificado nas Juntas de Julgamento Fiscal do CONSEF e cita com exemplo os acórdãos JF nºs 2935/98 e 0281-02/02.

Observa que, além de ter cumprido integralmente o quanto disposto no RICMS-BA/97, seja em relação à operação sobre a modalidade FOB, seja pelo fato de se tratar de mercadorias enquadradas no regime substituição tributária, o seu procedimento no presente caso, encontra-se em estreita consonância com habitual prática do fisco estadual. Informa que fora surpreendido com a autuação, vez que, atua há quase uma década nesse ramo de atividade, pois o procedimento fiscal e a cobrança que ora se pretende realizar destoa de tudo aquilo que ocorrido, ao longo desses últimos anos.

Para robustecer a sua tese que seus procedimentos estão corretos e embasados em práticas reiteradas colaciona aos autos fragmento das obras dos juristas, Cláudio Borba e Hugo de Brito Machado, onde enfatizam a importância das práticas reiteradas com fonte formal secundária e devem ser acatadas como boa interpretação da lei tributária.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração tendo em vista que seus procedimentos estão em consonância com a prática reiterada da SEFAZ.

## VOTO

Cuidam as infrações 01, 02 e 03 das omissões de saídas de mercadorias tributáveis, isentas e/ou não tributadas e da falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do sujeito passivo, todas apuradas mediante Levantamento Quantitativo de Estoques, baseado nas informações contidas nos arquivos magnéticos do SINTEGRA enviados pelo autuado, tratados pela fiscalização com a utilização do SAFA.

A defesa alega que o SAFA não conseguira ler as informações de saídas por ele enviadas através do SINTEGRA, e que, o resultado do Levantamento Quantitativo de Estoques elaborado pela fiscalização não condiz com a real movimentação de seus estoques e requer a improcedência dessas infrações.

O autuante ao prestar informação fiscal afirma, de pronto, que assiste razão ao autuado, tendo em vista que, efetivamente, constatará problemas com a versão do SAFA utilizada pela fiscalização. Observa que apesar de ter saneado parte do problema com a atualização da versão deste programa de auditoria, não conseguira eliminar integralmente as inconsistências nos registros de saídas do autuado. Diante disso, opina pela improcedência das infrações 01, 02 e 03.

Da análise dos elementos que constituem o presente Auto de Infração, constato que, efetivamente, ante a persistência das inconsistências em relação à apuração das saídas decorrente de falhas no SAFA, restou demonstrado a falta de certeza das omissões apuradas pela fiscalização através do Levantamento Quantitativo de Estoques.

Por isso, diante da impossibilidade de apuração da real movimentação dos estoques do autuado, circunstanciada pelo autuante em sua informação fiscal, constato a falta de liquidez do lançamento considero nulas as infrações 01, 02 e 03.

Por conseguinte, represento a autoridade fiscal competente para que seja avaliada, depois de superadas as falhas do SAFA, a necessidade e exequibilidade de, através de uma nova ação fiscal, apurar a existência, ou não, de omissões nas operações do contribuinte.

Em relação à infração 04, que trata da falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas nos anexos 69 e 88, pelo fato do

autuado não ter incluído na base de cálculo para apuração da antecipação por ele devida o valor do frete, por ele pago, da sede da transportadora em São Paulo, até o seu estabelecimento.

Verifico nos autos que a maior parte das operações alcançadas por essa infração, decorrerá da aquisição de Tintas pelo autuado em empresa localizada em São Paulo. Nessas operações, a empresa remetente emite nota fiscal destacando o ICMS relativo ao valor da prestação do serviço de transporte, por ela pago, de seu estabelecimento industrial até a sede da transportadora indicada pelo autuado. O transporte da mercadoria da sede da transportadora até o estabelecimento do autuado é por este contratado, ou seja, através da cláusula FOB.

Em suma, depreende-se claramente que a operação de aquisição de mercadorias “Tintas”, submetidas ao regime de Substituição Tributária, diretamente do fabricante no Estado de São Paulo, até chegar ao estabelecimento do autuado no Estado da Bahia, é onerada por duas prestações de serviços de transportes distintas. A primeira, que tem seu custo assumido pela remetente vendedora teve o valor do transporte incluído na nota fiscal por ela emitida, cláusula CIF, integrando, portanto, a base de cálculo da Substituição Tributária, e corresponde ao trecho de seu estabelecimento até a transportadora em São Paulo. A segunda, por conta e ordem do adquirente, ora autuado contempla o trecho da sede da transportadora até o seu estabelecimento.

A defesa alega que somente está obrigado ao pagamento do imposto sobre as parcelas dos fretes, em virtude da aquisição preço FOB, como efetivamente diz ter feito, aduzindo que somente integraria a base de cálculo da mercadoria se a operação fosse CIF. Enfatiza ainda que, além de ter cumprido integralmente com o quanto disposto no RICMS-BA/97, seja em relação à operação modalidade FOB, seja ao fato de se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, seu procedimento encontra-se em estreita consonância com habitual prática do fisco estadual, eis que opera há cerca de uma década nesse ramo de atividade e nunca fora submetido à cobrança que, ora se pretende realizar.

A autuante exclui da autuação o valor referente à nota fiscal nº 067853, por confirmar tratar-se de material de uso e consumo. Entretanto, mantém a apuração relativa às demais notas fiscais por entender que o custo do frete pago pelo autuado, da sede da transportadora em São Paulo até o seu estabelecimento, torna-se um custo do comprador e de sua responsabilidade, integrando, portanto, a base de cálculo da mercadoria já que a mercadoria está sujeita à substituição tributária.

Dos exames empreendidos nos elementos constantes dos autos que emergiram do contraditório e acima enunciados, constato que a pretensão do autuado não deve prosperar, tendo em vista que restou claramente evidenciado que, por ocasião da emissão da nota fiscal pelo remetente vendedor não era conhecido o valor do frete relativo ao trecho da sede da transportadora até o estabelecimento do autuado, portanto, esse custo não fora incluído na base de cálculo da substituição tributária.

De acordo com o artigo 357, Parágrafo único, do RICMS/97, *in verbis* : “Nos casos em que a retenção do imposto tiver sido feita sem a inclusão, na base de cálculo prevista no art. 61, dos valores referentes a frete ou seguro, por não terem sido esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, o recolhimento do imposto sobre as referidas parcelas será efetuado pelo destinatário, nas aquisições FOB, com inclusão do percentual da margem de valor adicionado (MVA) aplicável, vedada a utilização do crédito fiscal relativamente ao valor por ele pago (alínea “c” do inciso I do art. 125.)”.

No caso presente, constato que realmente trata-se de operações com cláusula FOB, conforme afirma o próprio autuado, portanto, não eram conhecidos os valores do frete no momento da substituição tributária, é devida a exigência do imposto por antecipação sobre os valores das prestações de serviços de transportes interestaduais, conforme estabelece o referido dispositivo regulamentar.

Verifico também, ao compulsar os acórdãos citados pelo autuado em sua defesa, que ao contrário do que alude, embora sobre a mesma matéria, diferem do presente caso, não se prestando como paradigma, para análise por analogia.

Isto posto, entendo que a infração 04 está parcialmente caracterizada, devendo ser excluída tão-somente o valor relativo à nota fiscal nº 067853, por se tratar de material de uso e consumo. Com isso o valor do débito originalmente lançado de R\$ 4.517,85, passa para R\$ 4.483,80, acorde discriminação contida no demonstrativo de débito, a seguir apresentado.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO INFRAÇÃO 04							
OCORR.	INFR.	DATA OCOR.	DATA VENC.	BASE DE CALCULO	ALÍQUOTA	DÉBITO	MULTA
1	4	31/01/01	09/02/01	334,29	17,0%	56,83	60,0%
2	4	30/04/01	09/05/01	770,88	17,0%	131,05	60,0%
3	4	31/05/01	09/06/01	56,59	17,0%	9,62	60,0%
4	4	30/06/01	09/07/01	453,88	17,0%	77,16	60,0%
5	4	31/07/01	09/08/01	1.519,88	17,0%	258,38	60,0%
6	4	30/09/01	09/10/01	1.017,82	17,0%	173,03	60,0%
7	4	31/10/01	09/11/01	1.560,88	17,0%	265,35	60,0%
8	4	30/11/01	09/12/01	37,12	17,0%	6,31	60,0%
9	4	31/12/01	09/01/02	3.186,18	17,0%	541,65	60,0%
10	4	28/02/02	09/03/02	3.279,53	17,0%	557,52	60,0%
11	4	31/03/02	09/04/02	71,71	17,0%	12,19	60,0%
12	4	30/04/02	09/05/02	1.829,00	17,0%	310,93	60,0%
13	4	31/05/02	09/06/02	195,71	17,0%	33,27	60,0%
14	4	30/06/02	09/07/02	702,94	17,0%	119,50	60,0%
15	4	31/07/02	09/08/02	3.470,00	17,0%	589,90	60,0%
16	4	31/08/02	09/09/02	607,41	17,0%	103,26	60,0%
17	4	30/09/02	09/10/02	172,29	17,0%	29,29	60,0%
18	4	31/10/02	09/11/02	272,06	17,0%	46,25	60,0%
19	4	30/11/02	09/12/02	3.491,53	17,0%	593,56	60,0%
20	4	31/12/02	09/01/03	3.345,59	17,0%	568,75	60,0%
TOTAL DO DÉBITO						4.483,80	

Ante o exposto, concluo dos exames realizados nas peças dos presentes autos, que restou efetivamente comprovado o cometimento parcial, por parte do autuado, da infração 04 e anuladas as infrações 01, 02 e 03.

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 276473.0601/06-6, lavrado contra **J C ROCHA & CIA. LTDA.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 4.483,80**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR