

**A. I. N°** - 157064.0101/06-0  
**AUTUADO** - ARCOR DO BRASIL LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ CARLOS OLIVEIRA FERREIRA  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 19.03.09

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACORDÃO JJF N° 0029-04/09

**EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. NULIDADE.** Restou caracterizado que não foram juntados ao processo os documentos fiscais relativos a não escrituração o que conduz a incerteza quanto ao cometimento da infração. **Infração nula. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE INVENTÁRIO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO.** Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 5% sobre as mercadorias que deram entrada no estabelecimento. Os documentos apresentados com a defesa não comprovam a escrituração do livro, bem como não foram apresentados à fiscalização os livros contábeis para demonstrar a possibilidade de apuração correta do imposto no período fiscalizado. **Infração não elidida. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 28/12/06 e aplica multas por descumprimento de obrigações acessórias totalizando R\$162.817,78 relativos às seguintes infrações:

01. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, conforme demonstrativo de lançamento de documentos fiscais - R\$24.301,62.
02. Deixou de escriturar o livro Registro de Inventário, sendo aplicada multa - R\$138.516,16.

O autuado por meio de seu representante devidamente constituído apresenta impugnação tempestivamente (fls. 36 a 46), inicialmente discorre sobre as infrações, esclarece que o Auto de Infração é originário da realização de auditoria efetuada na empresa, face ao requerimento de baixa cadastral nº 201905/2005-1 e diz que o Auto de Infração não pode prosperar pelos motivos que passou a expor.

Afirma que a fiscalização não trouxe um relatório com fundamentação eficiente para demonstrar as infrações cometidas, limitando a mencionar a falta de registro de inventário, e de lançamento de notas nos livros fiscais de entrada.

Diz que a fiscalização acusa não ter cumprido obrigações acessórias, sem apresentar elementos que comprovassem a ocorrência das infrações apontadas. Considera a autuação nula por falta de demonstração das infrações supostamente cometidas, necessitando de forma inconformada comprovar que possui conduta reta.

Assevera que o entendimento da fiscalização esteve limitado às informações constantes no sistema eletrônico da SEFAZ e no seu entendimento, todo o procedimento administrativo está viciado, pela ausência de indicação precisa dos elementos de fato que ensejaram a imputação feita pela fiscalização, prejudicando o exercício do seu direito de defesa e do contraditório (art. 5º, LV da Constituição Federal).

Quanto à irregularidade de falta de escrituração do livro Registro de Inventário e aplicação da respectiva multa, alega que os diplomas legais citados (art. 330 do RICMS/BA e art. 42, XII da Lei nº 7.014/96) não apontam a existência de quaisquer elementos que justifiquem a lavratura de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória.

Aduz que no que tange ao art. 330 do RICMS/BA, verifica-se tão somente a descrição das funções do livro Registro de Inventário e a sua forma de utilização pelos estabelecimentos possuidores de estoque. Explica que o legislador estadual não aponta de forma clara a obrigatoriedade de utilização do documento supracitado e sequer prevê, neste dispositivo, penalidade a ser imposta em caso de eventual falta de escrituração.

Diz que o cerne da questão é que a aplicação de multa não segue a determinação contida e definida no art. 42, XII da Lei nº 7.014/96.

Explica que a mera transcrição do artigo de Lei utilizado como fundamento absoluto para aplicação da penalidade definido no Auto de Infração comprova de forma imperativa e irrefutável a improcedência do ato impugnado, pelas seguintes razões:

- a) A obrigação principal, entendida como apuração e pagamento do imposto devido, foi plenamente cumprida pelo contribuinte e reconhecida pela autoridade fiscal (fls. 76 a 227);
- b) O Auto de Infração não relata a falta ou impontualidade de recolhimento do tributo, o que significa que nenhum imposto deixou de ser apurado nos períodos descritos;
- c) Ainda que se verificasse a falta de escrituração do livro Registro de Inventário, este fato isolado não pode ser configurado como uma das infrações tipificadas no art. 42.

Cita decisão do Superior Tribunal de Justiça (Resp 660682/PE; Recurso Especial 2004/0063862-1; Ministra Eliana Calmon; T2 – Segunda Turma; DJ 10.05.2006 p. 174.) e a partir do conteúdo do Acórdão, deduz que não há que se falar em aplicação de multa ao contribuinte se restar evidenciado a inexistência de lesão ao Fisco no que tange à apuração e pagamento de tributo.

Acrescenta que a impugnante informa que escriturou os livros Registro de Inventário dos períodos de 2001, 2002 e 2003 e que a falta de apresentação destes documentos à época da fiscalização ocorreu devido à substituição de seu prestador de serviço de contabilidade. Explica que após o restabelecimento de suas atividades contábeis, verificou-se que todos os dados necessários para o lançamento das operações efetuadas foram devidamente escriturados nos livros Registro de Inventário, conforme documentação juntada às fls. 228 a 363.

Por conseguinte diz que a aplicação da multa de 5% sobre os valores das mercadorias ditas não escrituradas no livro Registro de Inventário da empresa resta completamente prejudicada, devendo ser julgada improcedente a irregularidade ora apontada.

No que tange a alegação de falta de lançamento de Notas Fiscais nos livros Registro de Entrada, afirma que a fiscalização elaborou planilha por meio da qual enumera quais notas supostamente não estariam escrituradas nos livros fiscais e alega que tais notas foram efetivamente escrituradas nos Livros Fiscais de Entrada conforme cópias dos mesmos (fls. 366, 371, 368, 369, 367, 370, 372, 373, 376, 379, 377, 378, 380, 381 e 382). Explica que a fiscalização considerou o valor base de cálculo do ICMS como valor total da Nota Fiscal o que fez com que os lançamentos não fossem localizados nos seus livros fiscais.

Acrescenta que ademais a empresa anexa cópias de notas fiscais para comprovar que sua escrituração contábil está plenamente regular (fls. 384 a 396) e em face dos documentos apresentados, a impugnante alega comprovar a regular escrituração fiscal.

Por fim, diz que demonstrado a existência de nulidade de lançamento, mediante documentos juntados, requer que seja julgado improcedente o Auto de Infração e desconstituída a cobrança ora efetuada. Requer que as notificações/intimações sejam realizadas em nome da impugnante, por intermédio de seu advogado.

O autuante na informação fiscal prestada (fls. 398 a 402) afirma que nada tem a acrescentar em relação à justificativa apresentada pela empresa da apresentação da defesa no último dia.

Argumenta que o autuado apenas comenta os fatos e fundamentos jurídicos que embasaram a autuação, sem acrescentar elementos que possam prejudicar o procedimento fiscal.

Ressalta ter apresentado farta documentação acostada do presente PAF às folhas 02, 03, 15, 16, 19, 20 e 21 para comprovar o cometimento das infrações, tendo como subsídio as informações contidas nos sistemas da SEFAZ. Acrescenta que no presente trabalho utilizou na medida do possível, os documentos fornecidos pela autuada, listados às folhas 13 e 14.

Explica que não entende provados os vícios na execução da fiscalização e a autuada não demonstra onde está a violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Comenta que a autuada esquece que a lavratura do Auto de Infração teve como causa os fatos já relatados e que a prática de tais atos está prevista na lei como infração passível de autuação. Diz que a indicação de dispositivo diverso na peça de autuação não invalida o procedimento.

Cita a previsão legal de obrigatoriedade de escrituração do livro Registro de Inventário art. 330, §1º do RICMS/BA, por toda empresa possuidora de mercadorias em estoque e que a respectiva multa está prevista no art. 915 do RICMS/BA.

Ressalta a importância dos livros fiscais e diz que a dúvida inicia-se com a não apresentação do livro Registro de Inventário. E que na falta do livro Registro de Inventário poderia chegar ao valor devido do imposto se a autuada fornecesse os livros Razão, Caixa, Diário. E diz que a autuada não entregou os livros conforme documentos juntados às folhas 11 a 14.

Diz que a autuada inicialmente nega que não escriturou o livro Registro de Inventário e mais adiante, na defesa apresentada, afirma que só escriturou o citado livro após o restabelecimento das suas atividades contábeis, evidenciando que só registrou o livro após a lavratura do Auto de Infração.

Em relação ao livro Registro de Entrada de Mercadorias, parte das alegações apresentadas pela autuada é procedente pelas seguintes razões: conforme cópias dos livros Registro de Entradas acostadas ao processo às fls. 330 e 348 relativas aos exercícios de 2001 e 2002, fica provado que as notas fiscais de entrada mencionadas nas folhas 42 e 44 foram registradas em seus livros fiscais, devendo serem abatidas da infração, as multas relativas às notas fiscais em questão, conforme demonstrativo que anexou ao processo.

Por fim, diz que diante do apresentado, o auto de infração deve ser confirmado em parte.

A 4ª JJF/CONSEF decidiu converter o processo em diligência à Inspeção Fazendária de origem (fl. 405) para que o autuante refizesse os demonstrativos originais e fosse entregue ao autuado com a reabertura do prazo de defesa.

Em atendimento à diligência determinada pelo CONSEF, o autuante acostou demonstrativos às fls. 407/409.

A Inspeção Fazendária intimou o autuado por meio dos Correios, conforme documentos juntados às fls. 411/412, reabrindo o prazo de defesa.

O autuado manifestou-se às fls. 421/427. Tece comentário sobre as providências determinadas na diligência e diz que a fiscalização juntou demonstrativo refeito de notas fiscais não lançadas e de apuração da multa aplicada na infração 2, mas não providenciou “juntar ao processo, cópias das notas fiscais (que permaneceram no demonstrativo, que a empresa não comprovou a escrituração).

Requer que seja acostado ao processo, cópia das notas fiscais apontadas como não escrituradas no livro de Registro de Entrada, ou decretada a nulidade da infração por falta de provas constitutiva dos fatos.

Com relação aos novos demonstrativos juntados pela fiscalização, afirma que a nota fiscal 96290 de 06/07/01 foi efetivamente escriturada à fl. 94 do livro REM, conforme documento juntado com a defesa.

Da mesma forma, a nota fiscal 172652 de 22/02/02, foi escriturada à fl. 30 do livro REM. Alega que no Auto de Infração foram relacionadas notas fiscais de nº 172652 com valor de R\$26.664,80 e nº 12652 com valor de R\$26.332,15, mas que pela análise do documento 5 juntado com a defesa, o valor total da nota fiscal é de R\$26.664,80 e o valor de R\$26.332,15 corresponde ao valor da base de cálculo do ICMS. Argumenta que não houve emissão de nota fiscal com o número 172652, que foi relacionada pela fiscalização.

Relativamente à nota fiscal 163128 de 05/09/02 e valor de R\$15.884,75, afirma que conforme informado no tópico 28 da defesa a referida nota fiscal foi escriturada à fl. 129 do livro REM. Ressalta que houve um equívoco ao escriturar com o número 163129 ao invés de 163128, visto que todos os dados registrados conferem com os apostos na nota fiscal. Salienta que a fiscalização considerou o valor de R\$15.884,75 como o da nota fiscal, mas que esse valor corresponde ao da base de cálculo do ICMS.

Com relação à infração 2, diz que tal providência já foi realizada, conforme documento juntado com a impugnação inicial, o qual não foi apresentado a fiscalização em virtude da mudança de prestador de serviço de contabilidade.

Transcreve o art. 915, XII do RICMS/BA e afirma que da leitura do mencionado dispositivo deve ser afastada a multa aplicada, em face da possibilidade de apuração do ICMS por meio de livros de apuração e guias de pagamentos do ICMS.

Por fim, reitera os argumentos da impugnação inicial e requer a improcedência da autuação.

O autuante presta nova informação fiscal (fls. 432/433), inicialmente discorre sobre as alegações defensivas e concorda com todas relativas à primeira infração, conforme demonstrativos refeitos juntados às fls. 434/435, com a exclusão das notas fiscais 86290, 1726527 e 163128.

Com relação à infração 2, mantém os argumentos apresentados na primeira informação fiscal, tendo em vista que na nova impugnação não foram apresentados fatos novos.

A Inspeção Fazendária intimou o autuado para tomar conhecimento da segunda informação fiscal (fl. 438) e concedeu prazo de dez dias para se manifestar, caso quisesse, o que não ocorreu no prazo legal concedido.

O autuado juntou nova petição ao processo (fl. 442) juntando nova procuração, tendo indicado novo endereço para futuras notificações/intimações.

## **VOTO**

O Auto de Infração trata da imposição de multas por descumprimento de obrigações acessórias.

No mérito, com relação à primeira infração, o autuado suscitou sua nulidade sob argumento de que a fiscalização aplicou multa pela falta de escrituração de notas fiscais, fundamentado em informações constantes no sistema eletrônico da SEFAZ, sem apresentar elementos de fato que demonstrassem a imputação feita pela fiscalização. Alegou que teve prejudicado o exercício do seu direito de defesa e do contraditório (art. 5º, LV da Constituição Federal). Juntou com a defesa cópia de diversas notas fiscais e folhas do livro de Registro de Entrada para comprovar o lançamento de parte dos documentos fiscais.

O autuante na sua informação fiscal admitiu que a infração foi constituída tomando como base as informações contidas nos sistemas da SEFAZ e acatou as notas fiscais juntadas com a defesa, tendo a empresa juntado novos documentos para tentar comprovar a regularidade do lançamento.

O CONSEF determinou a realização de diligência para que o autuante juntasse ao processo as notas fiscais, o que não foi feito pela fiscalização, tendo a empresa reiterado o pedido de nulidade sob o argumento de falta de provas e cerceamento do direito de defesa.

Pela análise dos elementos contidos no processo, verifico que inicialmente o autuante juntou demonstrativos às fls. 15 a 21, no qual indicou número das notas fiscais, data de emissão, unidade da Federação de origem e base de cálculo sobre a qual aplicou multa de 10% pela falta de escrituração do documento fiscal, totalizando R\$24.301,62. Com a apresentação junto com a defesa da cópia do livro de Registro de Entrada e cópia de notas fiscais (fls. 365 a 396), em atendimento a diligência determinada pelo CONSEF, o autuante juntou novo demonstrativo às fls. 407 e 408, o que resultou em valores remanescentes de R\$5.442,25 e R\$3.504,97.

Após a manifestação do autuado (fls. 421/427) o autuante refez o demonstrativo anterior, acrescentando uma coluna com a indicação do CNPJ do estabelecimento emitente o que resultou em novos demonstrativos às fls. 434/435, apontando como valores devidos: R\$2.597,78 e R\$1.187,31, sem ter juntado as vias das notas fiscais relacionadas no citado demonstrativo.

Pelo exposto, entendo que tendo a fiscalização acusado o contribuinte de ter deixado de escriturar notas fiscais nos livros próprios, cabe a ela carrear ao processo as provas materiais da acusação, o que não ocorreu neste processo, mesmo que tenha sido realizada diligência fiscal para atender as ponderações feitas pelo impugnante. Observo que no demonstrativo inicial foram relacionados apenas números de notas fiscais com indicação do valor e Estado de origem. O impugnante na sua defesa demonstrou que escriturou parte de notas fiscais, mediante apresentação de cópias dos documentos, inclusive identificou divergência de números e valores contidos no levantamento fiscal. Mesmo que o autuante tenha inserido o número do CNPJ nos demonstrativos refeitos, o que possibilitaria identificar o estabelecimento emissor das notas fiscais, isso não possibilita a identificação das mercadorias, tipo, quantidade, valor, o transportador, a localização geográfica, bem como, se o documento fiscal foi emitido contra o estabelecimento autuado. Tudo isso dificulta o exercício de defesa do contribuinte e gera a incerteza quanto ao cometimento da infração.

Assim sendo, concluo que a infração deve ser declarada nula, pela falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator (art. 18, IV, “a” do RPAF/BA). Ressalto que a ação fiscal pode ser renovada a salvo de equívocos.

No que se refere à infração 2, foi aplicada multa em decorrência da falta de escrituração do livro Registro de Inventário (RI). Na defesa apresentada o recorrente alegou que não há justificativa na legislação para aplicação da multa pela falta de escrituração do citado livro, o que foi contestado pelo autuante.

Alegou também que o livro Registro de Inventário não foi apresentado a fiscalização, face à mudança do profissional encarregado da contabilidade, tendo juntado com a defesa às fls. 229 a 363 cópia do citado livro fiscal.

Quanto ao livro juntado com a defesa, verifico que a fiscalização intimou o autuado em 25/04/06 (fl. 12) e 08/06/06 (fl. 11) para apresentação de diversos documentos, inclusive o livro RI, porém, conforme Termo de Arrecadação juntado às fls. 13/14, o mencionado livro não foi entregue a fiscalização o que motivou a aplicação da multa em 28/12/06 quando da lavratura do Auto de Infração.

O autuado juntou com a defesa protocolada em 02/04/07, uma listagem dos inventários às fls. 229 a 363. Observo que além da listagem ter sido apresentada em momento posterior à lavratura do Auto de Infração, não atende aos requisitos formais, visto que não foi encadernada de modo que evitasse a sua substituição, bem como não foi registrada pelo Fisco ou pela JUCEB (artigos 316 e 317 do RICMS/BA). Observo que se trata de livro relativo ao exercício inicial de 2001 que não foi

apresentado até o fim de dezembro de 2006. Por isso, não considero como livro de Registro de Inventário escriturado tempestivo, os documentos juntados com a defesa.

Com relação ao argumento de que a falta da escrituração do livro Registro de Inventário não justifica a aplicação da respectiva multa, verifico que o art. 314 do RICMS/BA estabelece a obrigatoriedade de escrituração de diversos livros fiscais, entre os quais, o Registro de Inventário e o art. 317, § 1º do citado diploma legal estabelece que seja utilizado por todos os estabelecimentos que mantiverem mercadorias em estoque, devendo ser indicado na escrituração mesmo que o estoque esteja zerado. Por sua vez, o estabelecimento autuado não se enquadra nas hipóteses de dispensa de escrituração dos livros previstos no artigo seguinte.

Portanto, o estabelecimento autuado estava obrigado a escriturar o livro Registro de Inventário e é correta a aplicação da multa prevista no art. 42, XII da Lei nº 7.014/96 que prevê aplicação da multa de “5% (cinco por cento) do valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação entradas no estabelecimento durante o exercício, quando não tiver sido regularmente escriturado o livro Registro de Inventário, se esse fato constituir impedimento definitivo da apuração do imposto no período, não havendo outro meio de apurá-lo”.

Com relação a condição de que o fato não seja impeditivo da apuração do imposto, entendo que a apuração dos inventários e sua escrituração afetam de forma relevante os controles exercidos pela administração tributária, a exemplo:

- 1) O inventário das mercadorias existentes no final de um exercício constitui o inventário inicial do exercício seguinte; a este inventário são adicionadas as compras ocorridas no exercício que deduzido das saídas ocorridas (vendas, transferências, doações, remessas, etc.) resulta no estoque final do exercício;
- 2) A falta da apresentação à fiscalização do livro Registro de Inventário dos exercícios impossibilita a verificação da correta escrituração dos estoques mediante aplicação de roteiro de auditorias nos quais podem ser detectadas omissões (quantidades de entrada ou saída) de mercadorias e consequentemente da apuração do imposto do período;
- 3) Da mesma forma, a não apresentação dos estoques escriturados impossibilita apuração do custo das mercadorias vendidas (estoque inicial + compras – estoque final) que confrontado com as receitas determinam a margem de lucro bruto. Como o ICMS é um imposto não cumulativo, a apuração do percentual da margem de valor agregado determina o montante do imposto recolhido pelo contribuinte, o que possibilita comparar com outros estabelecimentos com o mesmo ramo de atividade econômica;
- 4) O autuado não apresentou os livros contábeis Razão, Caixa, Diário, conforme ressaltou o autuante na sua informação fiscal, fato não contestado pelo impugnante, e comprovado pelas intimações juntadas às fls. 11/12 e Termo de Arrecadação juntado às folhas 13 e 14.

Pelo exposto, concluo que ao contrário do que foi alegado pelo impugnante, a falta de escrituração do livro Registro de Inventário, bem como a não apresentação dos livros contábeis, constitui impedimento de apuração do imposto no período, e a empresa não comprovou que havia outro meio de apurá-lo, como previsto no art. 330 do RICMS/BA.

Observo ainda, que em atendimento a diligência determinada pelo CONSEF foi juntada à fl. 409 demonstrativo da apuração da base de cálculo, cuja cópia foi entregue mediante intimação ao estabelecimento autuado e reaberto o prazo de defesa. Infração não elidida.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## 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 n.º 157064.0101/06-0, lavrado

contra **ARCOR DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$138.516,16**, prevista no art. 42, XII da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de março de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

PAULO DANILO REIS LOPES - JULGADOR