

**PROCESSO** - A. I. Nº 102148.0009/06-4  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - ANIRA VEÍCULOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0417-01/09  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 22/11/2010

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0401-11/10

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. NULIDADE.** Configurado, por meio de revisão fiscal, que em relação à omissão de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária foi lançado o imposto decorrente da utilização de presunção, quando deveria ter sido exigido o imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação, de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Os fatos apurados demonstram insegurança do lançamento de ofício, em especial na fixação dos valores devidos. O levantamento necessita ser feito em sua totalidade. **Infração nula. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE SAÍDAS. a) IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. b) DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NO REGISTRO DE ENTRADAS E NO REGISTRO DE APURAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO A MENOS. c) IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. d) DIVERGÊNCIA ENTRE O IMPOSTO RECOLHIDO E O LANÇADO NO REGISTRO DE APURAÇÃO.** A análise dos argumentos e documentos acostados pela defesa resulta em revisões procedidas pelo autuante na informação fiscal e por meio de diligência realizada pela ASTEC. As infrações 02, 03 e 05 restam descaracterizadas, enquanto que a infração 04 resta parcialmente mantida, na parte acatada pelo sujeito passivo. **3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESÓRIA. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas.** A comprovação de que uma parcela das notas fiscais fora consignada no livro Registro de Entradas, torna a infração parcialmente caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. **Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício, nos termos do art. 01, do RPAF/99, interposto pela 1ª JJF após julgamento pela Procedê

Created with

fração acima epigrafado, através do Acórdão JJF nº 0417-01/09, lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento de 7 infrações, sendo objeto do presente Recurso as infrações constantes dos itens 1, 2, 3, 4, 5 e 7 da autuação, abaixo descritas:

INFRAÇÃO 1 – deixou de recolher o ICMS, fato constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – 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 no mesmo exercício, em referência aos exercícios de 2001 e 2002, sendo exigido imposto no valor de R\$456.347,12, acrescido da multa de 70%;

INFRAÇÃO 2 – deixou de recolher, no prazo regulamentar, o ICMS referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a dezembro de 2001, janeiro a junho e agosto a novembro de 2002, sendo exigido imposto no valor de R\$389.241,42, acrescido da multa de 50%;

INFRAÇÃO 3 – recolheu a menos o ICMS, em decorrência de divergências entre os valores lançados no livro Registro de Entradas de Mercadorias e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês de julho de 2002, sendo exigido imposto no valor de R\$23,73, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 – recolheu a menos o ICMS, em decorrência de divergências entre os valores lançados no livro Registro de Saídas de Mercadorias e o escriturado no livro de Registro de Apuração do ICMS, nos meses de fevereiro a abril de 2001 e janeiro, maio, julho e dezembro de 2002, sendo exigido o imposto no valor de R\$4.390,26, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 5 – recolheu a menos o ICMS, em decorrência de desconhecimento entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de fevereiro a julho, setembro a dezembro de 2001, janeiro a maio, setembro e novembro de 2002, sendo exigido o imposto no valor de R\$101.370,83, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 7 – deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril, junho e setembro de 2001, novembro e dezembro de 2002, resultando na multa de R\$8.459,75, correspondente a 10% do valor das mercadorias.

No julgamento de Primeira Instância, inicialmente o Relator consignou que o processo está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal, nem dos ditames contidos no CTN – Código Tributário Nacional. Consignou, também, que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do RPAF/BA., e que o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do Auto de Infração.

Em relação à infração 6 observou que não há o que se discutir, haja vista que a irregularidade apurada se encontra devidamente apontada nos autos, inclusive com o seu reconhecimento por parte do contribuinte, julgando-a procedente.

Quanto às demais infrações, objeto do presente Recurso, assim se pronunciou sobre as mesmas, em síntese:

INFRAÇÃO 1:

- I. que a referida infração decorreu da averiguação da falta de recolhimento do ICMS, fato constatado através de auditoria de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, quando foram apuradas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão

- II. que, após o contribuinte alegar que as diferenças tinham decorrido da existência de divergências entre os dados constantes nos arquivos magnéticos encaminhados à Secretaria Estadual da Fazenda e naqueles escriturados em seus livros e documentos fiscais, oferecendo provas neste sentido, a 1ª JJF solicitou à ASTEC/CONSEF que revisasse o levantamento, entretanto o diligente, ao tempo em que confirmou a existência das divergências sugeridas pela defesa, recomendou que em decorrência da grande quantidade de itens e de documentos fiscais a serem analisados, que a revisão fosse efetuada pelo órgão fiscalizador;
- III. que, com base nesse pronunciamento, a 1ª JJF encaminhou o processo à Repartição Fiscal de origem, solicitando que fiscal estranho ao feito realizasse uma revisão do levantamento quantitativo de estoques, utilizando-se dos dados constantes dos arquivos magnéticos corrigidos e dos documentos fiscais do contribuinte, estabelecendo, ainda, que a assistente técnica indicada pelo autuado fosse convidada a prestar o auxílio que se fizesse necessário;
- IV. que nesta diligência, a fiscal designada carrou ao processo demonstrativos que comprovavam assistir razão ao impugnante, quanto à afirmação de que os arquivos originais utilizados pelo autuante se encontravam contaminados com várias divergências no comparativo com os documentos fiscais correspondentes, e em razão de tais inconsistências que ocorreu substancial mudança nas diferenças encontradas;
- V. que, no entanto, analisando os novos dados trazidos pela revisora, verifica-se que ocorreram mudanças outras que inquinam o lançamento atinente a essa infração de nulidade, já que o autuante, com base no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, atribuiu ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS, constatado através da apuração de omissões de entradas em montante superior às omissões de saídas, que resultaram na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuara os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, nos mesmos exercícios;
- VI. que, porém, através da revisão, restou esclarecido que, na verdade, as mercadorias objeto do levantamento, em sua grande maioria, se encontram enquadradas no regime de substituição tributária, e nessa situação, isto é, quando a infração que prevalece é a de omissão de entradas e estando as mercadorias subordinadas ao referido regime tributário, não cabe aplicar a presunção, pois deve ser exigido do contribuinte o pagamento do imposto referente à entrada das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, assim como o imposto por antecipação, de responsabilidade do próprio sujeito passivo;
- VII. que, assim, como no levantamento conduzido pelo autuante foi dado o tratamento de mercadorias normalmente tributáveis a produtos enquadrados na substituição tributária, na revisão procedida pela Auditora Fiscal designada foram trazidos novos resultados, totalmente divergentes daqueles originalmente apontados no Auto de Infração, os quais, inclusive, estão sujeitos à aplicação de multas diversas, não havendo como sanar o aludido vício, por se tratarem de infrações de naturezas distintas, com efeitos jurídico-tributários igualmente diferentes; devendo ser, nos termos do disposto no art. 21 do RPAF/99, considerada nula infração 1, ao tempo que representa à autoridade fazendária competente para que providencie o refazimento da ação fiscal, a salvo de falhas;

#### INFRAÇÃO 2:

- I. que foi apontada par este item a falta de recolhimento do ICMS referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, e que, com base nas provas e argumentos trazidos pela defesa, o autuante efetuou uma ampla revisão do lançamento dos constantes no resumo da apuração do imposto efetivado

tros débitos”, “estorno de créditos”, “outros créditos” e “estornos de débitos”, efetivamente não haviam sido considerados na ação fiscal, pelo que reduziu o valor do débito inicialmente apurado de R\$389.241,42 para R\$4.148,78;

- II. que, no entanto, esse débito remanescente apontado pelo autuante corresponde ao mês de janeiro de 2001 (fl. 3.022), correspondente ao valor consignado no livro RAICMS (fl. 2.920) e coincide com aquele apontado na planilha de fl. 40, elaborada pelo autuante, além de se referir aos recolhimentos efetuados pelo contribuinte, que é de R\$4.142,73;
- III. que ao realizar a revisão dessa infração, o diligente da ASTEC esclareceu que o imposto declarado no livro RAICMS (fls. 2.915 a 2.944) coincide com os valores recolhidos e informados nas planilhas elaboradas pelo autuante (fls. 40 a 45), de modo que no mês de janeiro de 2001 o código de receita foi 1.145 e no mês seguinte fora apurado o imposto no livro RAICMS no valor de R\$12.281,23, enquanto à fl. 40 constam os recolhimentos de R\$7.272,78 com o código 1.145 e de R\$5.008,45 sob o código 0759, totalizando o valor acima;
- IV. que, como resultado, confirmou ter constatado que os valores apurados no livro RAICMS referentes ao imposto a pagar no período fiscalizado, guardam correspondência com os valores recolhidos indicados nos documentos constantes do Auto de Infração às fls. 40 a 51, em conformidade com planilha que elaborou (fl. 3.326), inexistido, assim, qualquer resíduo do tributo a ser exigido do contribuinte, o que torna a infração 02 descaracterizada;

#### INFRAÇÃO 3:

- I. que a exigência tributária decorreu do recolhimento a menos do tributo, em razão de divergências verificadas entre os valores lançados no livro Registro de Entradas de Mercadorias e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, e que ao impugnar esse lançamento, o contribuinte trouxe aos autos a comprovação de que, na verdade, a diferença encontrada pelo autuante ocorreu entre os dados lançados nos mencionados livros fiscais e aqueles informados no Sintegra, já que a Nota Fiscal em questão, de nº 22.062, no valor de R\$139, 56, não foi lançada no livro Registro de Entradas, porém foi consignada nos arquivos magnéticos;
- II. que, além disso, como se trata de nota fiscal de devolução, cujo ICMS já havia sido recolhido de forma antecipada, não existe nenhum tributo a ser exigido, uma vez que o documento fiscal geraria para o contribuinte um crédito e não um débito, valendo o registro de que o autuante consignou que aceitava o entendimento de que o contribuinte poderia ter sido multado apenas pela falta de escrituração de notas fiscais, daí porque conclui que a infração 03 é improcedente;

#### INFRAÇÃO 4:

- I. que neste item o contribuinte foi acusado de ter efetuado o recolhimento a menos do tributo, em decorrência de divergências entre os valores lançados no livro Registro de Saídas de Mercadorias e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS), sendo que este reconheceu o débito no valor de R\$0,07, atinente aos meses de fevereiro, março e abril de 2001, porém se insurgiu contra os valores referentes às demais ocorrências;
- II. que ao analisar as provas trazidas pela defesa, o autuante, de forma acertada, excluiu o valor atinente ao mês de julho de 2002, uma vez comprovado o lançamento respectivo, porém manteve as demais cobranças, alterando o valor original do débito de R\$4.390,26 para R\$37,58, muito embora o contribuinte tenha alegado que a despeito das divergências verificadas, o recolhimento do imposto se dera sempre pelo valor maior, isto é, segundo os dados lançados em seus livros fiscais;
- III. que na diligência realizada, o revisor da ASTEC demonstrou 3.327, que os valores dos débitos lançados no livro Registr

aqueles consignados no livro RAICMS, não resultaram em nenhuma diferença a ser exigida, com exceção daqueles correspondentes aos meses acatados pelo impugnante e, assim, a infração 04 fica mantida de forma parcial no montante de R\$0,07, referindo-se às ocorrências de fevereiro, março e abril de 2001;

**INFRAÇÃO 5:**

- I. que neste item imputa-se ao contribuinte o recolhimento a menos do imposto, em decorrência de divergências entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro RAICMS, e que, na sua defesa, o sujeito passivo argumentou que o autuante desconsiderara as informações contidas no livro RAICMS, onde constavam os estornos de débitos referentes a remessas de garantia à empresa Ford, assim como aqueles derivados de vendas a outras unidades da Federação;
- II. que o autuante, por sua vez, acertadamente, reconheceu que não tinha observado os dados referentes ao resumo de apuração do imposto, como “outros débitos”, “estornos de créditos”, “outros créditos” e “estornos de débitos”, de modo que processou alterações nos demonstrativos correspondentes, gerando uma redução do débito inicialmente apurado de R\$101.370,83 para o valor de R\$7.884,25;
- III. que, no entanto, ao efetuar a revisão do levantamento atinente a esta infração, o diligente da ASTEC indicou, por meio da planilha anexada à fl. 3.326 que não foi identificada nenhuma divergência entre o imposto lançado no livro RAICMS nos exercícios de 2001 e de 2002 e o imposto recolhido, fato este que desconstitui a infração 05;

**INFRAÇÃO 7:**

- I. que neste item, onde se imputa ao contribuinte a entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, o sujeito passivo trouxe ao processo as provas de que houvera efetuado o lançamento em seu livro Registro de Entradas da Nota Fiscal nº. 811.951, do mês de junho de 2001, assim como das Notas Fiscais de nº.s 806.930 e 806.999, do mês de dezembro de 2002, cabendo a sua exclusão do lançamento, ficando este item mantido parcialmente, no valor de R\$8.056,56, conforme tabela que elabora em seu voto.

Ao final do voto, a JJF recorre de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 02, 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.

**VOTO**

De logo, devemos consignar que entendemos inatacável a Decisão recorrida, não merecendo reforma o julgamento proferido pela Primeira Instância quanto às infrações objeto do presente Recurso de ofício, porquanto exarada em estrita consonância com a legislação pertinente e com a documentação e demais elementos acostados aos autos.

E, de fato, na infração descrita no item 1 da autuação - onde se acusa que foram detectadas na ação fiscal diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, exigindo-se do recorrido o ICMS sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - 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 no mesmo exercício - com base na presunção legal disposta no 4º, §4º da nº 7.014/96, correta a Primeira Instância ao ter considerado nula referida exigência fiscal, visto que, após a segunda diligência reque o fiscal autuante na atendeu aos ditames legais e regulamentares q



tativo de mercadorias sujeitas à substituição tributária, nos termos do art. 10 da Portaria nº 445/97, abaixo transcrito:

**Art. 10.** *No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

**I -** *se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

**a)** *do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:*

**1 -** *a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (art. 60, II, “b”);*

**2 -** *a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (70%);*

**b)** *do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, “d”);*

Como de fato não poderia o órgão julgador, e nem a diligente da ASTEC, reapurar o imposto exigido, nas bases da citada Portaria, pois tal fato importaria em novo lançamento, além do que, como bem frisou o Relator da JJF são infrações distintas, com efeitos jurídico-tributários igualmente diferentes, inclusive multas também distintas.

Registre-se, no entanto, que ao contrário do entendido pela JJF, não há como ser refeito o lançamento tributário, nos termos do art. 21 do RPAF/BA, visto que em verdade teria que ser feita uma nova ação fiscal, onde se imputaria infrações diversas das imputadas neste item. No entanto, os exercícios fiscalizados – 2001 e 2002 – já se encontram atingidos pela decadência, nos termos do art. 173 do CTN.

Quanto às infrações descritas nos itens 2, 4 e 5, as desonerações efetuadas decorreram em parte de revisão efetuada pelo próprio autuante e também pela diligência solicitada pela JJF a ASTEC, conforme Parecer nº 157/07, às fls. 3.323 a 3.3254. Registre-se que se trata de matéria fática, e o contribuinte bem se desincumbiu da tarefa de provar a improcedência das referidas exigências fiscais, ao tempo que também deve ser registrado que a irrisignação do autuante quanto ao Parecer da ASTEC não deve ter amparo, pois, como bem consignou o relator da JJF, a ação fiscal baseou-se nos arquivos magnéticos contaminados por divergências, amplamente comprovadas nos autos, fato não contestado pelo autuante, enquanto que a apuração feita pela ASTEC se baseou nos livros e documentos fiscais do contribuinte.

No que se refere à exigência fiscal descrita no item 3, onde se imputa ao recorrido o recolhimento a menor do ICMS, em razão de divergências verificadas entre os valores lançados no livro Registro de Entradas de Mercadorias e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, restou comprovado que a diferença encontrada pelo autuante em verdade ocorreu entre os dados lançados nos mencionados livros fiscais e aqueles informados no SINTEGRA pelo contribuinte, já que a Nota Fiscal objeto da autuação, de nº 22.062, no valor de R\$139,56, não foi lançada no livro Registro de Entradas, porém foi consignada nos arquivos magnéticos. Além deste fato, como se trata de uma nota fiscal de devolução, cujo ICMS já havia sido recolhido de forma antecipada, não há tributo a ser exigido, daí porque concordamos com a JJF ao julgar improcedente a referida exigência fiscal.

Por fim, quanto à infração descrita no item 7 – multa de 10% pelo não recolhimento de mercadorias tributáveis - a desoneração efetuada pela JJF está corre-

na prova trazida pelo recorrido de que parte das notas fiscais (n<sup>os</sup> 811.951, 806.930 e 806.999) objeto da exigência fiscal foram, de fato, registradas.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso de Ofício, mantendo a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epigrafado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **102148.0009/06-4**, lavrado contra **ANIRA VEÍCULOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$0,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “a”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$8.851,38**, previstas nos incisos XI e IX do mesmo artigo e lei acima citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2010.

DENISE MARA ANDRADE MOURA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS