

**A. I. N °** - 87015.0001/08-0  
**AUTUADO** - DISVEL DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LIMITADA.  
**AUTUANTE** - COSME ALVES SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ ITAPETINGA  
**INTERNET** - 15.04.2010

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0069-02/10

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. NULIDADE. Declarada a nulidade da infração, com base na alínea “a” do inciso IV do art. 18 do RPAF, pois não há como se assegurar da ocorrência da infração, tendo em vista o não alinhamento entre a imputação atribuída ao sujeito passivo e os resultados apurados através do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, em epígrafe, foi lavrado em 18/03/008, atribuindo ao sujeito passivo as seguintes infrações:

1 – falta de recolhimento do ICMS relativo a operações e as saídas de mercadorias não declaradas, 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 realizada anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Consta que o levantamento foi efetuado com base em arquivo magnético enviado a SEFAZ. ICMS no valor de R\$ 4.316,93, multa de 70%; III

2 – deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Consta que as notas fiscais foram capturadas no SINTEGRA, cujas cópias encontram-se nos autos. Multa no valor de R\$ 70.823,37.

O autuado, às fls. 1740 a 1743, apresenta impugnação, afirmando que não aceita as acusações de prática de sonegação.

Quanto à Infração 01, afirma que o autuante efetivou seu trabalho conforme relata, com base nos arquivos magnéticos entregues pela autuada sem, contudo, levar em conta determinados fatores intrinsecamente ligados à operacionalidade da autuada, a exemplo de:

“1 – A autuada presta serviços de assistência técnica a veículos da marca FIAT e logicamente utilizando-se e comercializando peças e acessórios para automóveis, portanto, mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária;

2 – nas constantes entradas e saídas destas mercadorias, em apro  
peças que pela sua natureza para aplicação, têm a mesma numeraç

diferenciada apenas por uma letra no final, por se tratar de lado direito ou esquerdo do veículo objeto de reparação e, constantemente por se tratar de pessoa humana, o digitador (entenda funcionário emissor das notas fiscais) responsável também pelo controle físico dos estoques, troca os dígitos, ocasionando tais diferenças que são sanadas, com a auditoria periódica da administração, (comparativo físico entre a contagem nas prateleiras e os registros eletrônicos), e são realizados os ajustes, que pela sua natureza, não são recepcionados pelo SINTEGRA e, em momento algum traz prejuízo ao ERÁRIO, visto que se trata de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (vide relatório analítico de movimentação das peças objeto da lide). Cabe ainda esclarecer, que este procedimento (a forma praticada no ajuste), poderá até se constituir numa obrigação acessória, mas só esta, não possui o condão de desqualificar a operação de regularização dos estoques, uma vez que existe a prova inequívoca de que a mesma ocorreu, a exemplo dos relatórios anexos onde se faz a necessária corrigida e que os originais através de arquivo magnético foram entregues ao autuante no prazo solicitado, e que atestam de forma eficaz a legitimidade da operação pretendida. Vale dizer, que os ajustes, foram efetuados em razão de ERRO na identificação correta do código da mercadoria quando da emissão da nota fiscal de saída, o que, não desqualifica a natureza da operação, uma vez que o ERRO não tem amparo na legislação para servir de base de cálculo e conseqüente cobrança de um tributo e que, poderá até, se constituir obrigação acessória, cabendo, eventualmente, pelo descumprimento de emissão de documento fiscal, a multa específica, no caso 1 UFP ou o seu valor equivalente em espécie, na forma da legislação em vigor. Diante destas evidências, o demonstrativo de estoque (fechado) apresentado pelos autuantes no auto de infração para o período fiscalizado deve ser retificado para contemplar os valores exibidos no demonstrativo de movimentação por produto no período fiscalizado, dever ser retificado para contemplar os valores exibidos no demonstrativo de movimentação por produto no período fiscalizado, que faz parte integrante desta peça. 2 – Ainda assim, se aceita as prevenções do autuante, seu demonstrativo carece de revisão para excluir as bases de cálculos dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2003, por motivo de na data de ciência do auto (08/05/2008), tais períodos estarem alcançados pela decadência.”

Ainda no sentido de comprovar de maneira inequívoca a fidedignidade das operações de controle físico de estoques bem assim da modalidade de venda de veículos exercida pela empresa, a autuada solicita diligência para que o preposto estranho ao feito proceda a verificação por amostragem ou na sua totalidade se assim lhe convier, dos controles físicos de mercadorias entradas e saídas físicas) bem como, o procedimento de remessa em demonstração e a conseqüente venda de veículos está correto, se existe a respectivas correspondência com as efetivas notas fiscais de remessa e retorno das demonstrações e saídas para os adquirentes, com a verificação, e se possível, que se faça mediante o cotejamento, ou outro meio, se efetivamente houve entradas de mercadoria sem o competente documento fiscal como acusa o autuante, comprovando que se houve falta de recolhimento de ICMS ou descumprimento de obrigação acessória, e se este descumprimento, pode a autuada ser punida na forma exorbitante e pretendida pelo nobre autuante, uma vez que existe previsão legal específica para o fato (artºs 599 a 604 do ICMS).

Conclui sua defesa, sustentando que: considerando que não incorreu em nenhuma prática de sonegação fiscal; considerando que embasou-se em erros na compilação de dados de entradas e saídas de produtos adquiridos pela autuada para comercialização para assim, fundamentar uma suposta base de cálculo com fins de cobrança de ICMS que, segundo ela, arbitrária; considerando que o ERRO nunca e nem será motivo para base de cálculo e exigência de tributo; considerando que para elaborar as saídas em seus demonstrativos o autuante se valeu do arquivo magnético apresentado pela autuada de forma irregular; considerando que não houve prejuízo ao ERÁRIO a falta de registro nos livros fiscais das notas fiscais caracterizadas pelo autuante; É, de se OPTAR pela absoluta IMPROCEDENCIA do auto ou, em respeito ao consag que é dado no artº 5º da Constituição Federal a todo o acusado,

reverta este processo em DILIGÊNCIA para que, fiscais estranhos ao feito revise o trabalho e se faça maior consistência de provas, e até confrontar os quantitativos dos produtos objeto de levantamento de estoque para então, evidenciar que não houve nenhum cometimento de falta que ensejasse a autuação que, assim deve acatar esse Colendo Conselho, menos por JUSTIÇA que por dever de ofício.

O autuante, às fls. 2648 a 2650 dos autos, apresenta a informação fiscal aduzindo que, ao pesquisar os arquivos magnéticos transmitidos pelo contribuinte à SEFAZ, obrigação acessória, constatou que os referidos arquivos não estavam completos, ou seja, neles não estavam inseridos necessariamente os registros "60 e 75", alusivos aos quantitativos por item de mercadoria, imprescindíveis à execução da supracitada auditoria fiscal. Por isso, levou ao conhecimento do contribuinte tal exigência, constando, inclusive, na intimação fiscal dirigida à empresa (fls. 08), data ciência 14/01/08. Assegura que, somente em 31/01/08 - fls. 11 (dezesete dias depois e não 2 dias ou 48 horas prazo legal para apresentação dos documentos). Afirmo que a elasticidade do prazo fora concedida ao contribuinte, visto que o contador da empresa pedira, via telefone, por motivos diversos.

Argumenta que tais arquivos foram recebidos pelo SAFA, com sucesso, e partir daí desenvolveu o trabalho de auditoria de estoque da empresa, baseado única e estritamente nos dados extraídos, ou melhor, que o sistema lera dos seus arquivos, sem ingerência nenhuma nossa (fls. 19 a 952, volumes I a V), cujas cópias foram recebidas pela defesa (fls. 1737, volume VIII).

Afirmo que, nesta auditoria de estoque, por se tratar de peças e acessórios de veículos automotores, produtos sujeitos à substituição tributária, levou em consideração apenas as entradas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, ou entradas clandestinas, porque aquelas que entraram com notas e saíram sem notas estariam apenas sujeitas à aplicação de penalidade formal.

Assegura que detectou um valor sonegado de R\$ 4.315,93, consoante demonstrativos anexos - fls. 189, volume I; fls. 654, volume IV e fls. 823, volume V, exercícios 2003, 2004 e 2005, respectivamente. Na auditoria em documentos e lançamentos fiscais detectou inúmeras operações, tendo como destinatária a autuada sem o devido registro fiscal em seus livros próprios, no caso, no livro registro de entradas de mercadorias, contrariando assim, princípio legal contido no Regulamento de ICMS vigente (fls. 13 a 18 - volume I, alusivas a demonstrativos e fls. 953 a 1.149, volume VI, alusivas a notas fiscais exibidas pela própria empresa), também, encontram-se apenas cópias dos livros fiscais Registro de Entradas e de Saídas da empresa.

Esclarece que, no caso, a empresa fora autuada por falta de registro de documentos fiscais, operações não tributáveis, penalidade formal equivalente a 1% sobre o valor da operação, donde resultou em crédito reclamado de R\$70.823,37, sendo R\$ 18.795,52 (em 2003), R\$ 23.157,86 (em 2004) e R\$ 28.870,26 (em 2005).

Quanto ao argumento da autuada, relativas à diferença constatada no levantamento quantitativo de estoque, entende que pode ter havido erro, por parte da empresa, apenas por uma letra no final do código de numeração; e que, no que se refere à falta de lançamento das notas fiscais da filial no Livro Registro de Entradas, por ser a filial de Itapetinga destinada apenas a atividade de assistência técnica, reposição de peças e acessórios em mecânica, funilaria e pintura, e, por força de contrato de franquia firmado com a FIAT AUTOMÓVEIS S/A, a empresa como um todo, distribui por exclusividade os veículos da linha FIAT para Jequié e as adjacentes ou filiais (Itapetinga, Gandú, Ipiáú, etc), também, por força deste contrato de concessão, só fatura veículos novos com destino à Matriz, etc., etc. E pede a improcedência do auto de infração, entende o autuante que, como abordou acima, dos fatos e fundamentos da autuação, a empresa primeiro errara ao transmitir arquivos ao SINTEGRA imperfeitos ou inexatos, abstraindo do seu conteúdo dados importantes e necessários ao desempenho do fisco - omissão dos registros 60 e 75.

Depois intimada a proceder à correção, remete, via correio eletrônico, novos arquivos corrigidos - fls. 11 (17 dias após o termo final para entrega dos livros e documentos fiscais) e agora, na defesa, após ter conhecimento pleno da diferença no seu estoque, tenta justificar a diferença com a exibição de um novo arquivo, corrigindo o corrigido. Isto é inaceitável, se possível fosse, toda vez que se constatasse uma diferença de estoque, no levantamento fiscal, o contribuinte poderia alegar e corrigir seus inventários. Em razão do exposto, SMJ, mantém o procedimento fiscal, alusivo ao item em apreço, fato já previsto no RICMS vigente como ilícito, conforme dispõe o § 4º, do Art. 4º, da Lei nº 7.014/96.

Argumenta que a auditoria em documentos fiscais, na qual ficara caracterizada a omissão de lançamentos de todas as operações de remessa de veículos para a filial de Itapetinga, fato confessado pela própria autuada, só tem a dizer o que a legislação fiscal do Estado da Bahia, especificamente, preceitua em seu artigo 322 do RICMS/BA.

Complementa que, caso haja infração a este dispositivo legal, como houve no caso em apreço e por se tratar de mercadoria não tributável, a penalidade prescrita é de 1 % do valor comercial (Art. 915, inciso IX do RICMS vigente).

Entende o autuante que nada tem a ver com cláusulas contratuais oriundas de contratos particulares entre fabricante e distribuidor, os seus contratos devem atender à legislação e não o inverso, como pensa o autuado.

Ademais, acha não carecer de diligência fiscal, tendo-se em vista que todas as peças e provas estão anexadas ao PAF e não há elemento novo a ser buscado.

Mantém a totalidade da exigência fiscal.

A 1ª JF, à fl. 2704, solicita diligência para que seja intimado o impugnante, para demonstrar, especificamente, por item do levantamento, as quantidades de saídas que tiveram os códigos trocados, com as respectivas documentações comprobatórias de suas alegações.

O diligente, à fl. 2707 e 2708, responde afirmando que o autuado alega não poder elaborar um demonstrativo apontando os equívocos detectados nas planilhas do autuante, devido ao grande número de itens e por ao reconhecer exigência de diferença ou omissões em seus estoques.

Afirmam que o impugnante insiste que a movimentação correta estaria em seus demonstrativos anexados aos autos, onde diz inexistir as diferenças apontadas pelo autuante.

Finaliza o diligente, consignado a impossibilidade de atender a diligência.

#### **VOTO**

O presente lançamento de ofício traz a imputação ao autuado de duas infrações, conforme já relatadas.

Verifico, quanto à infração 02, que foi atendido, pelo autuante, os requisitos formais necessários ao presente lançamento de ofício, bem como o impugnante exerceu plenamente o seu direito de defesa, trazendo aos autos os relatórios e documentos fiscais que entendeu necessários fazer prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito pleiteado pelo fisco estadual, demonstrando conhecer os documentos fiscais e relatórios indicados pelo autuante.

Quanto à infração 01, foram apuradas diferenças das quantidades de entradas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo de estoques, indicando que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas, portanto, presunção legal da realização de operações sem pagamento do imposto.

Assim, a infração 01 está fundamentada no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96: “o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistente;

*entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção” (grifo nosso).*

Ocorre, contudo, que o exame das mercadorias, alvo do levantamento quantitativo, indica que são peças e acessórios para automóveis e, como é de sabença corriqueira, tais itens são enquadrados no Regime de Substituição Tributária, nas operações internas, conforme dicção do art. 353, II, item 30, “*peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores*”, cabendo ao autuado a antecipação do imposto na entrada de tais mercadorias, caso não já tenha ocorrido tal antecipação do imposto através do aludido regime, em operações anteriores internas ou interestaduais.

Ao identificar a omissão de entrada de mercadorias, conforme levantamento de estoque realizado, para as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, caberia a exigência do imposto com amparo na responsabilidade solidária, prevista no art. 39, V, nos termos e forma alinhados no art. 10 da Portaria 445/98, além do imposto devido pelo regime de substituição tributária, quanto a todas as omissões de entradas, ou seja, não se aplica a presunção legal, pois os fatos apurados resultam, de forma direta, nos enquadramentos acima referidos.

*“PORTARIA Nº 445 DE 10 DE AGOSTO DE 1998*

*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 (RICMS/97, 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”);*

*II - tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, se ficar comprovado que, não obstante a falta de recolhimento do imposto por antecipação, a operação de saída posterior foi tributada normalmente, observar-se-á o seguinte:*

*a) não se exigirá o imposto que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a multa de 60% (RICMS/97, art. 915, § 1º, I);*



*b) a providência de que cuida a alínea anterior não dispensa a exigência do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, nos termos da alínea “a” do inciso anterior.”*

A exigência da obrigação principal, decorrente do levantamento de estoque, por omissão do registro de entrada de mercadorias, enquadradas no Regime de Substituição Tributária, não carece da presunção legal prevista no §4º do art. 4º da Lei 7014/96, para a apuração do crédito tributário devido aos cofres do Estado, uma vez que os fatos apurados resultam na apuração direta do descumprimento da obrigação tributária, na medida em que, ao adquirir e dar entrada da mercadoria em seu estabelecimento, enquadrada no Regime de Substituição Tributária, nasce a obrigação de antecipar o imposto na forma prevista em Lei e Atos Normativos estaduais, de natureza tributária, não restando, assim, para as mesmas mercadorias a geração de créditos fiscais ou débitos nas operações subsequentes, inclusive as próprias. A questão da responsabilidade por solidariedade dependeria da análise do estoque final, conforme indica a aludida portaria.

A utilização da presunção legal para fundamentar a exigência tributária imputada, inquina em vício insanável a presente infração, na medida em que tal presunção legal reúne características de natureza e consequências jurídico-tributárias distintas das infrações que poderiam ser imputadas ao sujeito passivo, ou seja, através da responsabilidade solidária e da condição de responsável por substituição tributária. Basta verificar a sujeição passiva, que, na infração imputada, atribuiu ao autuado a condição de sujeito passivo direto e nas infrações, que poderiam ser imputadas, lhe caberia a sujeição passiva indireta, como responsável por solidariedade ou por substituição tributária. Além, é claro, da impossibilidade lógica da presunção em sua quase totalidade, já que as saídas do autuado, pelo tipo de atividade e mercadorias, não sofrem praticamente tributação nas saídas.

Destarte, considero o lançamento, constante da infração 01, nulo, visto que não há como se aplicar a presunção legal em questão, ou mesmo utilizar a alternativa alinhada no §1º do art. 18 do RPAF/BA, pois se assim o fizesse estaria a efetuar outro lançamento, com infração de natureza e consequências jurídico-tributária diversa da arrogada. Cabe, por conseguinte, a nulidade de parte do Auto de Infração, relativa à infração 01, com base na alínea “a” do inciso IV do mesmo artigo e ato normativo, pois não há como se assegurar da ocorrência da infração, tendo em vista o não alinhamento entre a imputação atribuída ao sujeito passivo e os resultados apurados através do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

Amparado no que dispõe o art. 21 do RPAF/BA, recomendo a Infaz de origem que determine a repetição dos procedimentos fiscais, relativos à infração 01, a salvo de falhas.

Considerando, quanto à infração 02, que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a se produzir, com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência.

O autuado argui a decadência relativo aos fatos geradores de alguns meses do exercício de 2003, uma vez que o lançamento foi efetuado em 08/05/2008.

Verifico que há exigência no exercício de 2003, quanto à infração 02. Vale salientar que a Legislação Tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, o argumento de que os fatos geradores, ocorridos no exercício de

decadência, visto que o Auto de Infração foi lavrado durante o exercício de 2008, cabendo a aludida decadência, apenas a partir do primeiro dia do exercício de 2009.

Analizadas as preliminares de nulidade e mérito, resta examinar a questão central de mérito relativa à infração 02, que se trata de multa por descumprimento de obrigação acessória por falta de registro das notas fiscais de entradas. Apesar da arguição do autuado de que a filial de Itapetinga (autuada) é destinada apenas a atividade de assistência técnica, reposição de peças e acessórios em mecânica, funilaria e pintura, tal unidade se trata de um estabelecimento autônomo para efeito da Legislação Tributária do Estado da Bahia, com inscrição na condição de contribuinte desse imposto, cabendo a exigência tributária acessória de registro das aludidas notas fiscais, conforme indica o autuante, em seus dispositivos infringidos, bem como na conseqüente multa aplicada.

Verifico que não restou provado que as notas fiscais foram registradas nos livros fiscais do autuado, fato, inclusive, reconhecido pelo impugnante, quando alega se tratar, apenas de notas para demonstração.

Diante do exposto, considero procedente a infração 02.

Voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** 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 **87015.0001/08-0**, lavrado contra **DISVEL DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LIMITADA**, devendo ser intimado o Autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$70.823,37**, prevista no inciso XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05,

.Sala das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO – RELATOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR