

A. I. N° - 110188.0028/07-6  
AUTUADO - TRATOCAR VEÍCULOS E MÁQUINAS S.A.  
AUTUANTES - MARIA INEZ AGUIAR VIEIRA e SUELI SANTOS BARRETO  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET 21.03.2012

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0074-05/12**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE ENTRADAS E DE SAÍDAS DE MERCADORIAS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM DOCUMENTOS FISCAIS. **a)** OPERAÇÃO DE SAÍDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. MULTA. Penalidade, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº. 7.014/96, aplicada aos exercícios de 2002 e 2003. Exigências subsistentes; **b)** OPERAÇÃO DE ENTRADAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b.1)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Por ter adquirido, de terceiros, mercadoria desacompanhada de documentação fiscal; **b.2)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Exigências de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Itens parcialmente subsistentes, após revisão fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 13/12/2007, exige do autuado o débito no total de R\$ 11.585,52, consoante documentos às fls. 18 a 1.207 dos autos, em razão das seguintes imputações:

1. Omissão de saída de mercadoria isenta e/ou não tributável efetuada sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2002. Multa de R\$ 50,00.
2. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 8.167,16, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2002.
3. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, no valor de R\$ 2.858,58, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzido parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeita ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2002.
4. Omissão de saída de mercadoria isenta e/ou não tributável efetuada sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2003. Multa de R\$ 50,00.
5. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, no valor de R\$ 459,78, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzido parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal,

decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeita ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2003.

O autuado, às fls. 1.210 a 1.218 dos autos, tempestivamente, apresenta defesa administrativa, na qual, em relação às infrações 1 e 4, aduz que o art. 13 da Portaria nº 445/98 prevê que, aplicando-se a multa correspondente à omissão de receita, a penalidade relativa à obrigação acessória, decorrente da falta de escrituração da omissão de menor valor monetário, será absorvida por aquela. Diz, ainda, que as mercadorias a que são atribuídas omissões de saída não são isentas e/ou não tributáveis, logo, não há que se falar na ocorrência da hipótese de incidência prevista no art. 5º, III, da Portaria 445/98.

Inerente às infrações 2 e 3, diz que por terem como fundamento a mesma base de cálculo, obtida através de levantamento quantitativo no exercício de 2002, devem ser analisadas em conjunto. Em seguida, reproduz os artigos 6º a 8º da Portaria nº 445/98 e o art. 60 do RICMS/BA, relativos para os casos em que se apuram omissões de entradas, do que entende ser inapropriada a aplicação do art. 10, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Portaria nº 445/98, conforme enquadramento, visto que tal dispositivo trata dos casos em que se verifica a falta de registro de entrada de mercadoria sujeita a substituição tributária, seja por se detectar a mercadoria fisicamente no estoque desacompanhada de nota fiscal, seja por se verificar a saída sem tributação da mercadoria adquirida sem registro, visto que nenhuma das duas hipóteses ocorreram nas infrações 2 e 3.

Alega, ainda, existirem erros materiais no levantamento quantitativo de estoque que terminam por imputar a defendant um débito que não condiz com a verdade dos fatos, visto que, a grande maioria das diferenças apontadas no exercício de 2002, diz respeito à falta de contabilização do estoque inicial das mercadorias, conforme documentos às fls. 1.223 a 1.454 dos autos. Assim, requer a realização de diligência fiscal para que sejam corrigidos os erros do levantamento.

Quanto à infração 5, salienta que, apesar de a diferença de maior expressão monetária ser a das supostas omissões de saídas, as autuantes decidiram por cobrar o imposto relativo às omissões de entradas e, ainda, sobre a parcela do valor adicionado, nos termos da alínea “b” do inciso I do art. 10 da Portaria nº 445/98. Afirma que, a exemplo do ocorrido no exercício de 2002, existem equívocos no levantamento fiscal referentes à determinação do estoque inicial de diversos itens, os quais lista, do que como prova anexa documentos às fls. 1.456 a 1.543 dos autos.

Por fim, pede a improcedência do Auto de Infração e, se assim não ocorrer, a realização de diligência.

As autuantes, em sua informação fiscal às fls. 1.545A a 1.545D dos autos, em atendimento às razões de defesa, procederam a revisão dos levantamentos e constataram que houve equívoco no enquadramento da infração 01.

Feito isso, apuraram um novo débito de ICMS no valor de R\$ 8.167,16, correspondente a uma base de cálculo no valor de R\$ 48.043,31, o que ocasionou a infração 04.05.05 – Levantamento Quantitativo de Estoques – Omissão – Exercício Fechado Entrada de mercadorias tributadas maior que a de saída, referente ao exercício de 2002.

Em seguida, considerando que a empresa trabalha com produtos normais e da substituição tributária, optaram pela seleção dos produtos com recolhimento do ICMS normal, conforme se pode constatar no relatório “Cálculo das Omissões”, às fls. 55 a 89 dos autos.

Da mesma forma procederam quanto ao exercício de 2003, quando deve ser considerado o novo valor apurado de R\$ 1.492,63, cuja base de cálculo é de R\$ 8.780,02, do que afirmam não haver qualquer mudança no que tange ao levantamento quantitativo de estoques, o que pode ser comprovado conforme relatórios de Cálculo das Omissões e Demonstrativos de Auditoria de Estoques, às fls. 1.546 a 1.627 dos autos, referentes aos exercícios de 2002 e 2003.

Por fim, aduzem que o processo está revestido de todas as formalidades legais, devendo ser julgado procedente.

Instado a se manifestar sobre a informação fiscal, o sujeito passivo apresenta nova manifestação, às fls. 1.642 a 1.646 dos autos, na qual reitera a improcedente da exigência da multa relativa à infração 1, ressaltando que as autuantes, ignorando o quanto demonstrado pela defesa e em afronta aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, decidiram modificar a aludida infração, agravando o seu valor para R\$ 8.167,16. Diz que, mais grave ainda, ao tentar “salvar” uma cobrança totalmente improcedente, repetiram a exigência constante da infração 2, “maquinando-a” apenas com a transformação da situação tributária dos materiais glosados, sob a justificativa de que “*considerando que a empresa trabalha com produtos normais e da substituição tributária, optou-se pela seleção dos produtos com recolhimento do ICMS normal...*”. Assim, concluiu ser ilegal a alteração proposta na informação fiscal, sendo a primeira infração improcedente.

No tocante às infrações 2 e 3, ressalta a mudança de atitude das autuantes ao se utilizarem do levantamento original (fls. 55 a 89 e retificado às fls. 1.546 a 1.559) para enquadrarem as infrações ao quanto disposto nos artigos 6º a 8º da Portaria nº 445/98, ao constatarem que os produtos glosados eram sujeitos ao recolhimento normal. Tal posicionamento traz como consequência a improcedência da infração 3, mantendo-se, apenas a cobrança da infração 2.

Salienta, ainda, que as autuantes não observaram o fato de existirem erros materiais no levantamento, atinentes ao estoque inicial dos produtos, que, na maioria dos casos, foi considerado zero, quando o inventário de 2001 possui valores distintos escriturados. Assim, conclui pela necessidade de realização de revisão fiscal por fiscal estranho ao feito, para que sejam corrigidos os erros apontados.

Quanto às infrações 4 e 5, registra o defendente que, apesar de as autuantes não se referirem diretamente a estas infrações, ao modificarem o levantamento quantitativo referente ao exercício de 2003, tentaram atribuir novo valor para uma destas duas infrações, em afronto ao art. 156 do RPAF, o qual determina que na ocorrência de evidência de agravamento da infração, deve ser instaurado outro procedimento fiscal. Diz que, assim como a auditoria de estoques referente ao exercício de 2002, também as autuantes não se manifestaram quanto aos erros referentes ao estoque inicial apontados pela defesa.

Em nova informação fiscal, às fls. 1.649 e 1.650 dos autos, as autuantes aduzem que o levantamento de estoque foi baseado em dados fornecidos pelo contribuinte através de seus arquivos magnéticos, devidamente recepcionados pelo SINTEGRA, compatibilizados com os documentos fiscais, cujos resultados apurados, foram apresentados ao contribuinte e anexados ao PAF e só posteriormente retificados. Portanto, novas informações, novos resultados.

Asseveram que a empresa comercializa mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e, sendo assim, na omissão de saídas de mercadorias, aplica-se a multa de R\$ 50,00. Concluem que o processo está revestido das formalidades essenciais e que as alegações de defesa foram observadas, devendo o Auto de Infração ser julgado procedente. Anexam demonstrativos às fls. 1.651 a 1.727 do PAF.

Intimado a tomar ciência da informação fiscal das autuantes, o contribuinte, às fls. 1.734 a 1.738 dos autos, salienta que, diante da forma com que foi redigida a informação fiscal, não foi possível identificar com exatidão as alterações procedidas pelas autuantes, assim como quais as infrações que foram retificadas, o que por si só representa cerceamento do seu direito de defesa.

Em seguida, diz que foi possível identificar, através dos anexos juntados, que a auditoria de estoques do exercício de 2002, que serviu de base para a cobrança das infrações 1, 2 e 3, após as retificações sofridas, teve o valor da omissão de entradas reduzido de R\$ 48.043,31 para R\$ 30.953,21 e o de saídas aumentado de R\$ 41.880,92 para R\$ 54.162,60.

Assim, neste novo cenário, sendo o valor de maior expressão monetária o referente ao de omissão de saídas, deve-se aplicar o quanto disposto no art. 14 da Portaria nº 445/98, o qual prevê que “*No caso do inciso II do artigo anterior, feita a exigência do ICMS com base na presunção legal de omissão de receitas relativas a operações tributáveis, caso o sujeito passivo venha a comprovar a*

*improcedência daquela presunção, porém subsistindo a omissão de saídas, prevalecerá o débito a esta correspondente (art. 5º)".*

Logo, as infrações 1, 2 e 3, estariam resumidas na cobrança do ICMS nos termos do art. 13, I, da Portaria nº 445/98, que estabelece, no caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, sendo o valor da omissão de saídas maior do que o da omissão de entradas, deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, II, "a", e § 1º), com a multa correspondente (70%), que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas.

Salienta que, conforme se observa do demonstrativo de cálculo das omissões do exercício de 2002, parte integrante do Auto de Infração, as mercadorias glosadas possuem a situação tributária nº "3", ou seja, são sujeitas à substituição tributária, portanto, as operações de saídas não são sujeitas à tributação, devendo-se aplicar o que determina o art. 5º da Portaria nº 445/98. Aduz parecer ser este o caminho adotado pelas autuantes quando, às fls. 1651 a 1660, apresentaram a "Infração 04.05.03 – Levantamento Quantitativo de Estoques", relativa ao exercício de 2002, tendo como resultado a cobrança de multa de R\$ 50,00, nos termos do art. 915, XXII do RICMS/97.

Em relação ao exercício de 2003, igualmente, diante da apuração de omissão de operações de saídas de mercadorias não sujeitas à tributação, acertadamente, as autuantes apresentaram, às fls. 1694 a 1696, a "Infração 04.05.03 - Levantamento Quantitativo de Estoques", relativa ao exercício de 2003, na qual cobra-se, também, a multa do inciso XXII do art. 915 do RICMS/97.

Nesse sentido, entende o defendant que o Auto de Infração restou adstrito a estas duas infrações, referentes a penalidades de caráter acessório, com que concorda integralmente.

As autuantes, em nova manifestação, às fls. 1.742 e 1.743 dos autos, reiteram que a empresa comercializa mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e, sendo assim, após a conclusão dos novos trabalhos de auditoria de estoque, apresentou novo demonstrativo de cálculo das omissões, onde a infração 04.05.03 – Levantamento Quantitativo de Estoques – Omissão – Saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis, prevaleceu o resultado de maior expressão monetária, conforme Portaria nº 445/98. Assim, entendem que o Auto de Infração deve ser julgado procedente.

Por decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, às fls. 1.747 e 1.748 dos autos, o Processo Administrativo Fiscal foi convertido em diligência para que as autuantes, em relação às omissões de entradas apuradas nos exercícios de 2002 e 2003, juntassem aos autos as planilhas de cálculos demonstrando o ICMS por responsabilidade solidária, bem como por substituição tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, fazendo a entrega dos mesmos ao autuado, mediante recibo, concedendo-lhe o prazo de dez dias para se pronunciar sobre os aludidos demonstrativos.

As autuantes, em atendimento à diligência solicitada, aduzem que já havia anteriormente apresentado os citados demonstrativos, consoante fl. 1.648 a 1.650, uma vez que não houve qualquer alteração relativa à manifestação apresentada anteriormente. Pedem a procedência do Auto de Infração.

O autuado, em nova manifestação, às fls. 1.760 a 1.763 dos autos, após breve histórico do processo, do que reitera seu entendimento de que, tendo prevalecido a omissão de saídas como resultado de maior expressão monetária e, em sendo as mercadorias comercializadas pelo autuado sujeitas ao regime de substituição tributária, deve-se aplicar o quanto disposto no art. 5º da Portaria nº 445/98, ficando adstrito às penalidades de caráter acessório o Auto de Infração, do que pede a sua improcedência.

À fl. 1.769 /1.770 dos autos, através da 5ª JJF, foi reiterada a diligência solicitada anteriormente.

Às fls. 1.772 a 1.774 dos autos, as autuantes informam que "Objetivando o atendimento a solicitação de diligência, e, de acordo com o posicionamento do contribuinte, a concordância com relação as infrações 01 e 04, é devida..." (sic). Em seguida dizem que "A retificação efetuada promoveu uma mudança, constatando diferenças nas entradas e nas saídas, sendo cobrado o valor maior, conforme previsão legal". Relativo às infrações 2, 3 e 5, dizem também concordar com o autuado de que são

improcedentes, face aos resultados obtidos com os novos levantamentos efetuados. Por fim, pedem a procedência parcial do Auto de Infração.

Por decisão da 5ª JJF, às fls. 1.777 e 1.778, o PAF foi novamente convertido em diligência, desta vez para a ASTEC, para que o diligente, à vista dos elementos acostados aos autos, adotasse o seguinte:

1. Com base nos valores das omissões de entradas apuradas pelas autuantes, resultantes da revisão fiscal nos exercícios de 2002 e 2003, consignados nas planilhas às fls. 1.693 e 1.727, respectivamente, calcular o ICMS por responsabilidade solidária, bem como por substituição tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, observando as disposições contidas no art. 10, I, “a” – “1” e “2”, e “b”, da Portaria nº 445/98;
2. Elaborar novos demonstrativos, inclusive o de débito, com o ICMS devidamente apurado e juntar aos autos.

Às fls. 1.779 e 1.780 dos autos, através do Parecer ASTEC nº 149/2011, conclui-se que “Com base nos valores das omissões de entradas apuradas pelas autuantes, às fls. 1693 e 1727, foram apurados os valores do ICMS por responsabilidade solidária, bem como por substituição tributária do próprio sujeito passivo, conforme demonstrativos de débito...”, sendo consignado para a infração 2, o ICMS exigido de R\$ 5.262,05, com data de ocorrência de 31/12/2002; para a infração 3, o ICMS exigido de R\$ 1.841,72, com data de ocorrência de 31/12/2002, e para a infração 5, o ICMS exigido de R\$ 459,78, com data de ocorrência de 31/12/2003.

À fl. 1.783 dos autos, as autuantes manifestam sua concordância com o resultado da diligência. Já o autuado, apesar de devidamente intimado, à fl. 1.786/1787, para tomar conhecimento do Parecer ASTEC, não se manifesta.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o débito no total de R\$ 11.585,52, relativo a cinco infrações, sendo todas impugnadas pelo sujeito passivo.

Inicialmente, há de se registrar que o lançamento do crédito tributário preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, sendo as multas aplicadas conforme previsão legal, não ensejando dupla tributação sobre um mesmo fato, razão para não serem absorvidas, como alega o defendant.

Quanto ao pedido de diligência, o mesmo foi atendido ao se determinar diligências para as autuantes e para estranho ao feito, lotado na ASTEC (Assessoria Técnica) do CONSEF.

No mérito, quanto às infrações 1 e 4, nas quais se exige a multa de R\$ 50,00, para cada infração, pela constatação de omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais, apurada através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2002 e 2003, consoante demonstrada, respectivamente, às fls. 18 a 26 e 211 a 213 dos autos, cujos demonstrativos foram retificados às fls. 1.651 a 1.660 e 1.694 a 1.696 dos autos, verifico subsistirem as exigências, conforme previsto no art. 5º, III, da Portaria nº 445/98, combinado com o art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96.

Vale ressaltar que tal penalidade, de caráter acessório, não é absorvida pela penalidade principal, exigida nas demais infrações, como aduz o defendant, já que, nos termos do §§ 4º e 5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, as multas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do descumprimento de obrigação tributária acessória e principal, desde que não se trate de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.

No caso presente, as infrações 1 e 4 decorrem da não emissão de documentos fiscais nas operações de saídas do estabelecimento autuado de mercadorias não tributáveis (com fase de tributação encerrada, em razão da substituição tributária). Já as infrações 2, 3 e 5, ocorreram em razão da constatação de operações de entradas sem documentação fiscal de mercadorias também sujeitas à substituição tributária, o que lhe ensejou, na condição de responsável solidário, a exigência do imposto devido pelo fornecedor, assim como do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio autuado.

Logo, o descumprimento da obrigação principal não é uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, como também não se trata do mesmo infrator, pois, tanto na infração 2, quanto nas infrações 3 e 5, o autuado atua como substituto tributário. Exigências subsistentes.

Inerente às infrações 2, 3 e 5, nas quais se exige do autuado, na condição de responsável solidário, o recolhimento do imposto devido pelo fornecedor das mercadorias entradas no estabelecimento sem documentação fiscal (item 2), assim como o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio adquirente, em relação às mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, entradas no estabelecimento sem documentação fiscal (itens 3 e 5), conforme demonstrativos às fls. 27 a 382 dos autos, e retificados, às fls. 1.651 a 1.727 dos autos, após considerações das razões de defesa relativas à falta de contabilização do estoque inicial das mercadorias, tendo o autuado sido intimado a tomar conhecimento e receber cópia das novas planilhas, restou comprovado, através de diligência fiscal realizada por preposto fiscal estranho ao feito, consoante Parecer ASTEC nº 149/2011, às fls. 1.779 e 1.780 dos autos, que remanescem os valores de: R\$ 5.262,05, para a infração 2; R\$ 1.841,72, para a infração 3, e R\$ 459,78, para a infração 5, uma vez que o contribuinte concordou, tacitamente, com o resultado da diligência realizada, ao não se insurgir contra o resultado da mesma.

Há de se ressaltar que, por se tratar de omissão de registro de entradas de peças para veículos automotores, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (art. 353, II, item 30, do RICMS), nos termos previstos no art. 10, I, alíneas “a” e “b”, da Portaria nº 445/98, deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ter adquirido, de terceiro, mercadoria desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96), como também do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (art. 8º, II, da Lei nº 7.014/96), conforme procederam as autuantes. Exigências subsistentes nos valores de: R\$ 5.262,05; R\$ 1.841,72 e R\$ 459,78, respectivamente às infrações 2, 3 e 5 do Auto de Infração.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 7.663,55, sendo: R\$ 50,00, relativo à primeira infração; R\$ 5.262,05, à segunda infração; R\$ 1.841,72, à terceira infração; R\$ 50,00, à quarta infração, e R\$ 459,78, à quinta infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 110188.0028/07-6, lavrado contra **TRATOCAR VEÍCULOS E MÁQUINAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$7.563,55**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.310,50 e 70% sobre R\$5.262,05, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no montante de **R\$100,00**, previstas no inciso XXII, do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios conforme previsto na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de março de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA