

**A. I. N°** - 102148.0001/14-4  
**AUTUADO** - HC PNEUS S/A  
**AUTUANTE** - MARCOS VENÍCIUS BARRETO MAGALHÃES  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 10.09.2015

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0147-02/15**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Comprovado que houve o recolhimento de parte do valor exigido. Acatadas as razões defensivas. Infração parcialmente elidida; 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Infração não contestada; 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. MERCADORIAS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. I) IMPOSTO NORMAL; II) IMPOSTO ANTECIPADO;. Ao deixar de fazer uma contestação especificada em relação aos números deduzidos pelo autuante no lançamento de ofício, a autuada sucumbiu no exame do objeto da autuação. Infração caracterizada; III) MULTA PELA FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS DE SAÍDA. Infração não contestada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2014, exige créditos tributários no valor histórico de R\$25.385,60, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 – 06.02.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2009 e novembro de 2010. Valor ICMS exigido: R\$196,10. Multa proposta: 60%;

Infração 02 – 01.03.12 – Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem de ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de janeiro de 2009 a novembro de 2010 e setembro a novembro de 2011. Valor do ICMS: R\$4.552,11. Multa: 60%;

Infração 03 – 04.05.08 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, nos meses de dezembro de 2009, dezembro de 2010 e dezembro de 2011. Valor do ICMS: R\$ 12.876,48. Multas de 70% e 100%;

Infração 04 – 04.05.09 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de MVA, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter

adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, nos meses de dezembro de 2009, dezembro de 2010 e dezembro de 2011. Valor do ICMS: R\$7.710,91. Multa: 60%;

Infração 05 – 04.05.03 – Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, por espécie de mercadoria, em exercício fechado, nos mês de dezembro de 2009. Multa fixa de R\$50,00.

A autuada apresenta impugnação às folhas 644 a 742, mediante a qual contesta as infrações 03 e 04 do presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Informa, inicialmente, ser empresa inscrita no cadastro, tendo como atividade principal a comercialização de pneus, câmaras de ar e protetores. Para consecução de seus objetivos, informa que adquire produto pronto e acabado de fornecedores e promove a comercialização, em atacado e varejo, a outros comerciantes e/ou pessoas físicas, conforme configurado em sua inscrição cadastral nesse Estado, tudo mediante a emissão das respectivas notas fiscais, e/ou Cupom Fiscal. Frisa que nunca adquire produtos de pessoas físicas e que promove o recolhimento do tributo devido, na forma disciplinada.

Assegura que a legislação tida por infringida, conforme descrita em item do campo de lançamento do crédito tributário do Auto de Infração (infrações 03 e 04), não lhe são aplicáveis, vez que os fatos não se adéquam à norma determinada no mesmo auto de infração, em razão de incorreções na forma e conteúdo. Alega que o autuante, ao descrever o fato, praticou incorreções de ordem material que acabaram por desnaturalizar a exigência tributária e por conseqüência impor vício insanável ao lançamento, conforme passa a explicar.

Alega que o autuante descreveu no item “RELATO DA INFRAÇÃO” a ocorrência de aquisição de mercadorias sem documentação fiscal. Para concluir pela omissão de entradas, afirma que examinou as notas fiscais de compras de mercadorias da autuada, inventário inicial, inventário final e notas fiscais/Cupons emitidos.

Alega que o fiscal considerou os acertos de codificação de mercadorias vendidas a clientes, mediante emissão de notas fiscais, como fato gerador do ICMS, por tê-las considerado como entradas de mercadorias sem nota fiscal que as acobertasse. Explica que esses acertos de codificação de mercadorias só podem ser efetuados mediante emissão de nota fiscal de entrada e emissão de notas fiscais de saídas.

Prossegue, explicando que o mesmo fato ocorre, quando seus fornecedores lhe vendem determinada mercadoria e cometem erros na codificação de tais produtos. Tal ocorre, igualmente, em algumas vendas efetuadas a clientes, com a emissão do competente documento fiscal, pois embora o produto entregue esteja correto, a codificação de produto utilizada para o mesmo no documento fiscal emitido está incorreta. Explica que, quando esse fato acontece, existem dois erros no estoque: “a) Falta da mercadoria correta, que fora entregue ao cliente; b) Sobra da mercadoria, cujo código constou do documento fiscal de venda erroneamente”.

Para corrigir esse erro de codificação de mercadorias, explica que são emitidas duas notas fiscais, a saber: “a) Nota fiscal de entrada, com o código da mercadoria que constou de forma errada na nota fiscal/cupom fiscal, visando corrigir o estoque face ao erro cometido no documento fiscal de origem; e b) Nota fiscal de saída, fazendo constar o código correto do produto, e que deveria constar no documento original da venda”. Informa que, em ambas as notas fiscais emitidas, estão registrados os motivos da respectiva emissão, fazendo-se as devidas observações das notas fiscais emitidas.

Assegura que não há que se falar de devolução de mercadorias pelo cliente, com emissão de nota fiscal de devolução, e posterior emissão de nota fiscal de venda com a codificação correta, tendo em vista que o cliente recebeu a mercadoria correta, existindo apenas erro na codificação do produto. Alega que o fisco considerou as respectivas notas fiscais de entrada e de saída emitidas,

como fato gerador do ICMS, optando então por tributar as pseudas entradas de mercadorias, sujeitando-as inclusive à Substituição Tributária prevista para os produtos relacionados.

Explica que tal ocorre em algumas compras efetuadas a seus fornecedores, nas quais, embora o produto recebido esteja correto, a codificação de produto utilizada para o mesmo está incorreta. Quando esse fato acontece, explica que existem dois erros no estoque, conforme detalha: "a) Falta da mercadoria correta, que fora do fornecedor e b) Sobra da mercadoria, cujo código constou do documento fiscal de venda do fornecedor, erroneamente".

Para corrigir esse erro de codificação de mercadorias, informa que são emitidas duas notas fiscais, a saber: "a) Nota fiscal de entrada, com o código da mercadoria que constou de forma errada na nota fiscal do fornecedor, visando corrigir o estoque face ao erro cometido no documento fiscal de origem e b) Nota fiscal de saída, fazendo constar o código correto do produto, e que deveria constar no documento emitido pelo fornecedor". Em ambas as notas fiscais emitidas, assegura que estão registrados os motivos da respectiva emissão, fazendo-se as devidas observações das notas fiscais emitidas".

Garante, mais uma vez, que não há que se falar de devolução de mercadorias ao fornecedor, com emissão de nota fiscal de devolução de saída, tendo em vista que constaria dessa nota fiscal de devolução, código de produto que não corresponde à mercadoria devolvida, pois estaria, nesse caso, cometendo o mesmo erro de codificação, cometido na nota fiscal de aquisição do produto.

Alega que o autuante considerou as respectivas notas fiscais de entradas e saída emitidas, como fato gerador do ICMS, optando então por tributar as pseudas entradas de mercadorias, sujeitando-as inclusive à Substituição Tributária prevista para os produtos relacionados.

Após transcrever o art. 1º do RICMS/97, conclui que, para existir incidência do ICMS, é necessário existir a circulação de mercadorias, fato que não ocorreu conforme garante, já que o imposto não incide sobre a emissão de documentos fiscais, quer de entrada ou saída, mas sobre a circulação de mercadorias.

No caso sob exame, explica que estão demonstradas através de planilhas explicativas e cópias de notas fiscais emitidas, o procedimento correto adotado pela empresa, ao efetuar as correções de codificação de produtos comercializados, mediante emissão de documentos fiscais, sem que haja ocorrido a circulação de mercadorias. Afirma que, para cada exercício questionado no Auto de Infração (2009, 2010 e 2011), foram elaboradas as Planilhas "ACERTOS DE ESTOQUE" e na mesma folha a planilha "ORIGEM DOS ACERTOS DE ESTOQUE".

Na planilha "ACERTOS DE ESTOQUE", informa que são demonstrados os acertos efetuados no estoque, através de emissão de notas fiscais de entrada e notas fiscais de saídas. Explica que é nessa planilha que os totais das notas fiscais de entradas emitidas são os mesmos das notas fiscais de saídas emitidas, havendo diferença apenas na codificação dos produtos, para que o estoque fosse adequadamente corrigido.

Informa, ainda, que na planilha ORIGEM DOS ACERTOS DE ESTOQUE constam as notas fiscais que provocaram erro no estoque, por conterem codificação errada dos produtos. Nessa planilha são apontadas como origem dos acertos, notas fiscais e/ou cupons fiscais emitidos na venda efetuada, ou, quando o erro ocorreu por parte do fornecedor, são apresentadas as notas fiscais de compra dos referidos produtos em correção. Para facilitar o relacionamento das duas planilhas, o campo "Seq" da planilha "ACERTOS DE ESTOQUE" acha-se colorido, e mantém relacionamento com o mesmo campo da planilha "ORIGEM DOS ACERTOS DE ESTOQUE".

Assim, a título de exemplo, destaca que na planilha "ACERTOS DE ESTOQUE - 2009", o campo "Seq" número 2 (nota fiscal 1483), teve como origem três notas fiscais emitidas para clientes, ou seja, notas fiscais 889, 1054 e 1289.

Informa que, quanto às Infrações 01 e 02 descritas no Auto de Infração, anexa a comprovação do ICMS recolhido conforme explica.

Diante do exposto, requer que o auto de infração seja considerado parcialmente procedente em face da não existência de fato gerador que possa provocar a incidência do ICMS, nas correções de códigos de produtos que efetuou, mediante emissão de notas fiscais.

Termos em que pede deferimento.

Às folhas 745 a 752, o autuante presta informação fiscal, contra arrazoando o que segue.

Quanto às infrações 02 e 05, informa que o contribuinte efetuou a quitação do imposto exigido.

Quanto à infração 01, embora a autuada não tenha se oposto ao lançamento, explicitamente, o autuante informa, à folha 745, que houve a apresentação de comprovação de recolhimento parcial do imposto exigido. Reduz o valor exigido para R\$1,90.

Quanto à infração 03, afirma, referindo-se aos erros alegados na emissão dos documentos fiscais, que o art. 201 do RICMS/97 dispõe que as “cartas de correção” apenas são admitidas quando o erro na emissão do documento fiscal não esteja relacionado com: “I - dados que influam no cálculo do imposto; II - a correção de dados cadastrais que implique mudança do remetente ou do destinatário; III - a data de emissão ou de saída”. Conclui, portanto, que, para os erros narrados pelo contribuinte, o instrumento correto para consertá-los não seria as cartas de correção.

Assim, raciocina que, se não é possível corrigir a nota fiscal por erros de preenchimento, a única forma de fazê-lo é através da emissão de Nota Fiscal de Devolução, com posterior emissão de nova nota fiscal de saída, quando for uma venda. Transcreve o texto do art. 653 do RICMS/97.

Argumenta que, além disso, a emissão de Nota Fiscal de Entrada é limitada ao que prevê o artigo 229 do RICMS/97. E como os acertos que o contribuinte fez não se enquadram em nenhum dos incisos deste mesmo artigo, mantém a autuação.

Relativamente à infração 04, o autuante repete a contra argumentação acima referida para opor-se à defesa empresarial.

Esse é o relatório.

## VOTO

Preliminarmente, observo que a fiscalização descreveu detalhadamente o fato objeto da autuação, tendo, inclusive, promovido a anexação dos demonstrativos que respaldam o lançamento, conforme folhas 15 a 634. Entendo, portanto, que o lançamento se encontra revestido das formalidades previstas em lei.

Quanto ao mérito, relativamente às infrações 02 e 05, a autuada acatou o lançamento, tendo acostado comprovante de quitação da infração 02, conforme folhas 654 e 655. Assim, tenho por procedentes as infrações 02 e 05.

Quanto à infração 01, a acusação fiscal consiste em “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais”. A autuada não se opôs expressamente ao lançamento, embora tenha acostado cópia do comprovante de parte do pagamento, conforme folhas 657 e 658.

Em sua informação fiscal, o autuante acata o pagamento parcial e reduz o débito para R\$1,90, conforme trecho da sua peça informativa, à folha 745, abaixo transcrito.

“... o contribuinte foi intimado em 17/01/2014, conforme fls. 123/4, deste PAF para se pronunciar acerca do cálculo da diferença de alíquota, inclusive da Nota Fiscal nº 3.201. E em 19/02/14, o contribuinte apresentou a GNRE e o DAE do pagamento da diferença de alíquota, conforme fls. 320 a 322. No entanto, equivocadamente, o fiscal não levou em consideração, mas o faz agora. Além disso, conforme cópia do SIGAT, o contribuinte pagou a diferença de alíquota da Nota Fiscal nº 12.869, no valor de R\$ 1,90. Diante disso, encerro a cobrança desta infração.”

Assim, acompanhando a informação fiscal produzida pelo autuante, tenho por procedente em parte a infração 01, no valor de R\$1,90.

Quanto às infrações 03 e 04, ambas decorreram de um mesmo roteiro de fiscalização, consistente no levantamento quantitativo de estoques que apurou omissão do registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Como decorrência da omissão apurada, a fiscalização cobrou o imposto normal sobre as operações de entrada omitidas, por responsabilidade solidária (infração 03), o imposto substituído por antecipação, referente as mesmas operações (infração 04) e a multa pela falta de emissão dos documentos fiscais de saída (infração 05). A defesa se referiu a ambas conjuntamente. Em vista disso, tratá-las-ei, também, de forma conjunta, entendendo que as razões de julgar atingem-lhes de forma indistinta.

Quanto aos fatos que conduzem à constatação da omissão de entradas, os demonstrativos elaborados no sistema de automação SAFA, anexados pelo autuante, às folhas 489 a 566, evidenciam, com clareza, a ocorrência de entrada de mercadorias sem o correspondente registro na escrita fiscal da empresa, como resultado da diferença entre o estoque final inventariado e aquele constante da escrita contábil.

Para tal, o autuante fez uso dos demonstrativos do sistema SAFA, tais como o levantamento individualizado de toda a movimentação de cada um dos itens inventariados, identificando-os pelo código e descrição, bem como a unidade, situação tributária, estoque inicial, entradas, estoque final, saídas reais, saídas com nota fiscal, a omissão, o preço médio, e o valor da omissão.

Assim, a omissão encontrada é resultado de uma simples operação aritmética entre as variáveis citadas, de forma que a soma do estoque inicial com as entradas e a subsequente subtração das saídas leva ao quantitativo das saídas reais. Essas últimas são comparadas ao total das saídas com notas fiscais, para se chegar à diferença encontrada (vide relatório “DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DAS OMISSÕES”, às folhas 493 (exercício de 2009), 513 a 514 (exercício de 2010) e 544 a 545 (exercício de 2011)).

Quanto aos estoques inicial e final, o autuante acostou cópia do livro de inventário (às folhas 567 a 634), no qual se encontram consignados os saldos de estoques utilizados na elaboração do trabalho.

Quanto às operações de entradas consideradas no levantamento quantitativo, o preposto fiscal anexou os relatórios “Levantamento Quantitativo das Entradas”, com a relação especificada de todos os documentos fiscais, e a respectiva identificação da data, número da nota fiscal e quantidade do produto inventariado. O mesmo foi feito em relação às operações de saída.

Desincumbiu-se, assim, do seu ônus probatório naquilo que se refere aos elementos reveladores da ocorrência do fato gerador, constitutivo do seu direito de exercer legitimamente a prerrogativa do cargo, traduzida no lançamento do crédito tributário.

Transferiu, com isso, o ônus probatório à impugnante, a qual precisaria fazer prova dos elementos impeditivos, modificativos ou extintivos do crédito reclamado, a depender da estratégia defensiva que venha a ser adotada pela empresa, tudo em consonância com as regras do direito probatório, previstas no artigo 140 e seguintes do RPAF, bem como nos artigos 332 e seguintes do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal.

Em sua impugnação (folhas 644 a 652), a autuada não faz uma contestação especificada dos números utilizados no levantamento fiscal, tendo se limitado a argüir questões conceituais, afirmando que “nunca adquire produtos de pessoa física”, conforme folha 648. Afirma, igualmente, que a legislação que embasou a autuação não se aplica à empresa autuada (folha 649), embora não especifique a que normas se refere, muito menos esboce qualquer argumentação para convencer-nos acerca da viabilidade de sua tese.

A defesa dispara, ainda, alegações voltadas à correção de códigos dos produtos vendidos, afirmando que o fiscal autuante considerou os acertos de codificação como fato gerador do ICMS. Assegura que a simples emissão de documentos fiscais não se constitui em fato gerador do imposto.

Ora, a argumentação deduzida pela autuada não se apresenta eficaz no sentido de elidir a autuação, pois constrói assertivas que não têm pertinência com o objeto da autuação, ou, ao menos, não têm força para opor-se ao lançamento, senão vejamos. A aquisição de produtos a pessoa física não é elemento imanente à acusação fiscal, já que a ausência de emissão de documentos fiscais não está relacionada a essa condição, mas à constatação feita em decorrência da movimentação de estoques da empresa, cuja contabilização apurou um saldo em estoque final inferior àquele efetivamente encontrado.

Para elidir a acusação fiscal, faz-se necessário que a impugnante aponte, de forma especificada, qual ou quais das notas fiscais lançadas não correspondem a uma efetiva entrada de mercadoria, ônus processual indispensável a obstar o lançamento.

A emissão de documentos fiscais para corrigir o estoque não foi considerada, pelo fisco, como fato gerador do imposto, ao contrário do que afirma a autuada, pois o lançamento, naquilo que se refere a essas duas infrações decorreu, como já explicado acima, da diferença entre os saldos finais, contabilizado e existente fisicamente, não guardando nenhuma pertinência com operações isoladas.

Quanto aos acertos de estoque referidos pela defesa, é importante notar que o erro na codificação da mercadoria resulta sempre, no âmbito de um sistema automatizado de emissão de documentos fiscais, em uma emissão de um documento fiscal registrando a saída de uma mercadoria distinta, pois não é concebível que se altere o código sem alterar a descrição correspondente do produto.

Assim, soa incompreensível a afirmação defensiva de que “não há que se falar de devolução de mercadoria, pois o cliente recebeu a mercadoria correta”. Como terá sido correta se o código foi alterado? Tal assertiva soa inadequada no contexto automatizado de emissão de documentos fiscais.

Deixou a autuada de contestar as quantidades apresentadas pela fiscalização relativas a estoque inicial, notas fiscais de entrada, estoque final e notas fiscais de saída. Sem a modificação de tais quantitativos, torna-se ineficaz qualquer tentativa de modificar o resultado da equação que espelhou toda a movimentação de estoques da companhia.

Assim, ao deixar de fazer uma contestação especificada em relação aos números deduzidos pelo autuante no lançamento de ofício, a autuada sucumbiu no exame do objeto da autuação, ou seja, restaram provados os fatos alegados pelo preposto fiscal, respaldados nos demonstrativos já citados, traduzidos como a divergência entre os saldos de estoque final inventariados e o contabilizado, pois tal é a consequência que se extrai a partir da leitura do § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96.

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

...

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

...”

Assim, entendo que a autuada não se desincumbiu a contento do seu ônus processual de provar que não houve a omissão de entradas e saídas de mercadorias, esta última por presunção.

Diante do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o auto de infração, em conformidade com o quadro abaixo

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA	ENQ. LEGAL
01	R\$1,90 (Nov/10)	60%	Art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96
02	R\$4.552,11	60%	Art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96
03	R\$3.732,17 (dez/09)	70%	Art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96
03	R\$9.144,31 (dez/10 e dez/11)	100%	Art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96

04	R\$7.710,91	60%	Art. 42, II, "d" da Lei 7.014/96
05	-	R\$ 50,00	
TOTAL	R\$25.141,40	-	

## 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 **102148.0001/14-4**, lavrado contra **HC PNEUS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$25.141,40** acrescido das multas de 60% sobre R\$12.264,92, 70% sobre R\$3.732,17 e de 100%, sobre R\$9.144,31 previstas no art. 42, inciso II, alíneas "f" e "d" da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00** prevista no art. 42, inciso III, alínea "d" e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores eventualmente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de agosto de 2015.

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR