

A. I. N° - 272041.0018/22-8
AUTUADO - TRACBEL S.A.
AUTUANTE - PAULO NOGUEIRA DA GAMA
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CHAPADA DIAMANTINA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/06/2025

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0101-04/25-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS NORMALMENTE SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS SUPERIORES AS OMISSÕES DE SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS ANTERIORES DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. O levantamento efetuado pelo autuante, não atendeu ao disposto na Portaria 445/98. De acordo com as planilhas elaboradas as mercadorias autuadas são sujeitas ao regime de substituição tributária, e possuem tratamento diferenciado, de acordo com o disposto no art. 10 da referida Portaria. Ademais sobre as mesmas omissões de entradas é exigido, em outra infração, o imposto devido por responsabilidade solidária, cabendo a sua nulidade com amparo no art. 18, IV “a” do RPAF/BA. Infração nula; **b)** OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. **b.1)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; **b.2)** RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO EM FUNÇÃO DO VALOR ACRESCIDO. Exigência parcialmente subsistente, após diligência efetuada pelo autuante, Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em 22/12/2022, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 855.246,76 e acréscimos correspondentes, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01 - 004.005.005 - Falta de recolhimento do imposto 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 entradas - 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2018, no valor de R\$ 201.564,20, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96;

Infração 02 - 004.005.008 - Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$ 384.536,77, 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 no exercício fechado de 2018. Aplicada multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 004.005.009 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de

responsabilidade do próprio sujeito passivo, no valor de R\$ 269.145,79, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, 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, no exercício fechado de 2018. Aplicada multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através do seu representante legalmente habilitado, apresenta impugnação, fls. 32 a 72, e após falar sobre a tempestividade de sua apresentação, no tópico **DOS FATOS, DA MEDIDA FISCAL E DA INCONSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO – INEXISTÊNCIA DE COMETIMENTO DE INFRAÇÃO PELA IMPUGNANTE – COMPROVAÇÃO DA CONTABILIZAÇÃO DE TODAS AS ENTRADAS** diz ser uma empresa com mais de 55 anos de atividade no segmento de comércio de equipamentos de construção, mineração e florestal, bem como serviços de pós-venda e manutenção de equipamentos e venda de peças de reposição/manutenção, e se encontra regularmente estabelecida no Estado da Bahia, hoje com uma filial estruturada e campo de atuação bem extenso no Estado, primando sempre pelo atendimento a todas as obrigações tributárias, quer sejam principais ou acessórias, bem como recolhendo todos os tributos aos quais estaria obrigada em virtude do exercício de suas atividades no Estado da Bahia.

Como consta no Auto de Infração, em três infrações destacadas, entendeu a Fiscalização, por presunção, que a Impugnante teria cometido três irregularidades: 1) Ter deixado de recolher ICMS de várias entradas e saídas de mercadorias durante o ano de 2018, em virtude de não ter escriturado/contabilizado as entradas de mercadorias; 2) Ter deixado de recolher ICMS devido na condição de responsável solidário por não ter contabilizado as entradas de mercadorias adquiridas de terceiros; 3) e ter deixado de recolher ICMS, por antecipação tributária, por não ter contabilizado as entradas sujeitas ao regime de substituição tributária

Assevera que juntamente com o Auto de Infração a D. Fiscalização enviou várias Planilhas de apuração dos supostos débitos apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, relacionando em todas as planilhas inúmeras mercadorias consideradas como não contabilizadas suas respectivas entradas, sendo que para cada mercadoria indicada na planilha, além da nomenclatura da mercadoria, também indicou a D. Fiscalização o seu respectivo código específico de controle interno da Impugnante.

Nas planilhas apresentadas, a. Fiscalização se limitou a informar que a “omissão de entrada foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques”, não indicando precisamente a origem e ou a fonte da apuração da grande quantidade de mercadorias relacionadas e lançadas como não contabilizadas as entradas, apresentando um grande número de mercadorias como não contabilizadas as entradas, sem, contudo, informar precisamente de onde foram apuradas e ou constatada tal quantidade lançada nas planilhas.

Diante do expressivo número de mercadorias indicadas pela Fiscalização como não contabilizadas as entradas, e o número de infrações apontadas no mesmo Auto de Infração, bem como dos montantes exigidos como pagamento, frisa-se severamente elevados, a Impugnante mobilizou seus departamentos jurídico e contábil para analisar detidamente os fundamentos que sustentaram o lançamento tributário em causa, bem como fazer uma análise detalhada das planilhas apresentadas para tentar entender e achar a origem de tamanha relação de mercadorias não contabilizadas as entradas, que na verdade não tinha qualquer fundamento, diante dos Relatórios de Movimentação e Relatórios de Estoques enviados pela Impugnante à SEFAZ mediante SPED.

Findos esses trabalhos, mediante uma análise sistêmica das planilhas apresentadas pela Fiscalização, a Empresa Impugnante constatou a total improcedência do Auto de Infração e do valor cobrado, sendo que por fim, a Empresa Impugnante não conseguiu, mediante a análise das planilhas apresentadas pelo Fiscal, descobrir, ou mesmo entender, como que a D. Fiscalização chegou ao elevado número de itens presumidos não contabilizadas as entradas. Sobretudo, verifica-se nas planilhas apresentadas pela D. Fiscalização uma enorme quantidade de

itens/mercadorias, que, contudo, não tem qualquer relação com o estoque de inventário informado e enviado pela Empresa mediante o SPED, e que agora se envia novamente. Suspeita a Impugnante que o mais provável é que o D. Fiscal tenha considerado além da quantidade de cada código de item como não lançado, uma grande quantidade em um outro item com a mesma nomenclatura (mesmo nome, como exemplo Mangueira que há diversos tipos), independentemente do código, o que leva a entender que o sistema do D. Fiscal para elaboração das planilhas tenha somado a quantidade de itens pelo nome similar do item e não pelo código do item, que no caso individualiza cada item, fazendo com que a quantidade do item seja bem superior ao que realmente seria! E também, entende a empresa Impugnante que a D. Fiscalização não tenha entendido a sistemática de atendimento ao cliente em campo, o chamado “Socorro Mecânico – atendimento de Campo”, que abaixo será melhor explicado em cada defesa de infração.

Diante desse fato, a empresa Impugnante realizou uma análise de todos os Relatórios de movimentação enviados mediante SPED no ano de 2018 (Entrada e Saída de Mercadorias), bem como confrontando com o quantitativo do Relatório de Estoque, elaborando, ela mesma, planilhas para demonstrar o equívoco e a insubsistência da autuação levada a efeito, pelo que, objetivando demonstrar que a boa-fé governa as relações mantidas com a Administração Fazendária, apresenta em anexo a Impugnante (arquivos em mídia digital anexa a essa impugnação) as planilhas elaboradas para fundamentar e sustentar as suas alegações de defesa ora apresentadas, e que por fim demonstram a insubsistência e improcedência do Auto de Infração. Senão vejamos abaixo argumentação e embasamento.

Frisa que analisando mercadoria por mercadoria relacionada nas planilhas da D. Fiscalização, mediante os códigos indicados, e as movimentações de todos os meses do ano de 2018 nos respectivos relatórios enviados para a SEFAZ mediante o SPED (vide comprovantes de envio e recebimento pela SEFAZ em anexo), verificou que os códigos dos itens lançados nas planilhas apresentadas pelo D. Fiscal como mercadorias não contabilizadas as entradas, estavam na verdade devidamente contabilizadas nos Registros da Empresa, sendo que as quantidades se encontravam compatíveis com as quantidades informadas nos Registros de Estoque também informados pela Empresa Tracbel, sendo que tanto a movimentação de registro de entrada, registro de saída e registro de estoque estavam compatíveis e não apresentavam qualquer diferença de quantidade, estando, ao contrário, as quantidades informadas pelo D. Fiscal nas planilhas apresentadas com o Auto de Infração completamente diferente das quantidades constantes dos Registros de Estoques informados pela empresa para a SEFAZ em relação ao ano de 2018 (Bloco H010 do SPED), aponta exemplo por amostragem em relação à Infração 01:

SAT/DAT SUL - INFRAZ EXTREMO SUL

OS: 50299322 Período: 01-01-2018 a 31-12-2018

Estabelecimento TRACBEL SA

CNPJ: 17.312.448/0041-30

Inscr.Estadua 144.624.766

U BA

Demonstrativo: Omissão de entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques (Entradas de mercadorias tributadas maior que a de saídas) - Lista de omissões de entrada

Código	Unid	Descrição	ST (a)	OmissEntr	VIUnit	TipoCal	ValorOmissões	PercOperTrib	VIBoRedAud	AliqIcms	VlIcmsAud
000000003000176553	UN	886312 CALIBRADO	3-Substituição Tributária	2,00	172,75	PrUnitEntrada	345,50	49,280	170,27	18,00	30,85
000000003000177245	UN	931212 ANELO	3-Substituição Tributária	90,00	0,62	PrUnitEntrada	55,80	49,280	27,50	18,00	4,95
000000003000177372	UN	935093 NIPEL	3-Substituição Tributária	1,00	89,38	PrUnitEntrada	89,38	49,280	44,05	18,00	7,93
000000003000177662	UN	936214 MANGUEIRA	3-Substituição Tributária	16,00	283,95	PrUnitEntrada	4.543,20	49,280	2.238,98	18,00	403,02

Informações constantes da Planilha elaborada pela impugnante com base na movimentação

constante do SPED e no Registro de Inventário enviados à SEFAZ para o ano de 2018 que comprovam a contabilização das mercadorias

TIPO MERCADORIA	(Tudo)				
MOVIMENTA ESTOQUE?	SIM				
Soma de QTD	Rótulos de Coluna				
MATERIAL	ENTRADAS	SAÍDAS	SALDO	RELATÓRIO DE INVENTÁRIO	DIFERENÇA
3000176553	1	1		1	0
TIPO MERCADORIA	(Tudo)				
MOVIMENTA ESTOQUE?	SIM				
Soma de QTD	Rótulos de Coluna				
MATERIAL	ENTRADAS	SAÍDAS	SALDO	RELATÓRIO DE INVENTÁRIO	DIFERENÇA
3000177245	120	120		120	0
TIPO MERCADORIA	(Tudo)				
MOVIMENTA ESTOQUE?	SIM				
Soma de QTD	Rótulos de Coluna				
MATERIAL	ENTRADAS	SAÍDAS	SALDO	RELATÓRIO DE INVENTÁRIO	DIFERENÇA
3000177372	4	-1	3	3	0
TIPO MERCADORIA	(Tudo)				
MOVIMENTA ESTOQUE?	SIM				
Soma de QTD	Rótulos de Coluna				
MATERIAL	ENTRADAS	SAÍDAS	SALDO	RELATÓRIO DE INVENTÁRIO	DIFERENÇA
3000177662	15	-7	8	8	0

Observa que os exemplos acima se tratam apenas de uma amostragem, pelo que pela quantidade de itens constantes das planilhas apresentadas pela Fiscalização com a autuação, e diante do apurado pela empresa Impugnante no seu levantamento, caso a planilha apresentada pela empresa com essa Impugnação não seja considerada de plano suficiente para afastar a autuação, necessário será a realização de Diligência Fiscal, nos termos do Artigo 145 do RPAF, para constatar tudo o aqui alegado e comprovar a correta escrituração e contabilização feita pela empresa Tracbel de todas as mercadorias. Para tanto, a empresa envia novamente com essa impugnação todas as movimentações de estoque enviados nos SPED do ano de 2018, bem como o Registro de Inventário do Ano de 2018 mediante mídia digital anexa a essa Impugnação.

Dessa forma, diante do apurado pela empresa e verificando as planilhas apresentadas pelo Fiscal, mediante o código de cada item lançado na planilha, constatou-se que todos os itens lançados pela fiscalização como não contabilizadas as entradas, estavam na verdade devidamente contabilizados nos registros da empresa e comprovados mediante o envio do SPED, estando o quantitativo de estoque compatível com a movimentação apresentada, sendo que também ainda se verificou que em todas as planilhas, para cada uma das três infrações constante do Auto de Infração, constam as mesmas mercadorias, com os mesmos códigos de itens e quantidades presumidas não contabilizadas, o que evidentemente caracteriza uma repetição das mercadorias para cada infração do Auto de Infração, denotando uma redundância e repetição da autuação e da cobrança do ICMS para cada infração constante do auto de infração. Ou seja, sobre as mesmas mercadorias, com os mesmos códigos dos itens, que possuem tributação distinta, o Fiscal está exigindo, de forma repetida, a cobrança de ICMS ST e ou ICMS por antecipação repetidamente de todos os itens, em todas as Infrações constantes do Auto de Infração, o que caracteriza, também, uma bitributação, um *bis in idem*, na verdade uma cobrança tripla, que deve ser afastada por completamente injusta e ilegal!

Informa que a Impugnante também constatou que o registro de inventário referente ao ano de 2018, enviado no SPED de fev/2019, foi gerado com inconsistência de saldo, pois o ECP (Sistema Contábil da Empresa) levou para o registro do bloco H (Bloco do SPED onde se lança o registro de inventário) saldos duplicados de estoque alocado em atendimento ao cliente. Desta forma, informa estar enviando, em anexo, uma planilha de inventário com o Relatório de Inventário com o saldo correto para o ano de 2018 a ser considerado, quando da apreciação desta impugnação. Não obstante, pontuou que, mesmo considerando o saldo enviado incorretamente no registro do Bloco H no SPED de Fev/2019, não é possível apurar a quantidade de mercadorias indicadas pelo Fiscal, no Auto de Infração como ausente de registro, pois, muito superior ao real registrado. De qualquer forma, não houve falta de registro de entrada de mercadorias.

Nesse sentido, o resultado das diligências realizadas pela Empresa Tracbel demonstrou que a Impugnante não pode consentir com as razões pretextadas pelo agente fiscal para fundamentar as infrações constante do Auto de Infração, pois, pelo levantamento por ela realizado e espelhado nas planilhas anexas com essa Impugnação, toda a movimentação de entrada e saída de mercadorias foi devidamente contabilizada e registrada, estando tal movimentação compatível com o Registro de Estoque também enviado pela empresa para o Fisco Estadual mediante os SPEDs do ano de 2018, não havendo qualquer tipo de irregularidade e ou diferença de quantidade entre os registros realizados, não havendo prova alguma de que houve qualquer tipo de não contabilização de entradas, mormente por se basear a D. Fiscalização em uma presunção e não em fatos concretos. Informa estar anexando em arquivo de mídia digital contendo o seguinte:

- Todos os relatórios SPED do ano de 2018 enviados para a SEFAZ, com os respectivos recibos de entrega, não obstante tais arquivos já serem de controle da SEFAZ – Arquivo XML;
- Relatório de Estoque do ano de 2018 também enviado mediante SPED;
- Planilha de Movimentação de Estoque 2018 elaborada pela Impugnante; - Registro de Inventário de 2018.

Acrescenta que apesar de entender que as explicações acima e os documentos apresentados já são provas suficientes de que as mercadorias relacionadas pela Fiscalização tiveram devidamente contabilizadas as suas entradas nos registros da empresa, como faz prova os SPED enviados, mas como forma de facilitar a análise das argumentações defensivas da Impugnante, a Empresa apresentará seus argumentos de forma separada para cada Infração constante do Auto de Infração. Cabe registrar que as explicações e fundamentações de defesa para cada autuação praticamente se repetem, pois, os argumentos são praticamente os mesmos para cada Infração, uma vez que as inconsistências verificadas se repetem em cada uma das autuações, e a D. Fiscalização, como dito acima, está relacionando as mesmas mercadorias em todas as infrações e exigindo ICMS da mesma mercadoria em todas as infrações, caracterizando uma tributação tripla, o que não pode ser aceito.

Em relação a Infração 01 diz que a mesma está fundamentada no entendimento da Fiscalização de que a Impugnante teria deixado de recolher ICMS constatado pela apuração de diferenças de entradas e de saídas de mercadorias, com PRESUNÇÃO de que a Impugnante teria deixado de contabilizar as entradas das mercadorias, e teria efetuado o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não teriam sido contabilizadas no mesmo exercício. Mas como dito pelo próprio fisco, tudo não passa de uma presunção.

Nas planilhas apresentadas, a Fiscalização se limitou a informar que a “omissão de entrada foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques”, não indicando precisamente a origem e ou a fonte da grande quantidade de mercadorias relacionadas e lançadas como não contabilizadas as entradas, apresentando um grande número de mercadorias como não contabilizadas as entradas, sem, contudo, informar precisamente de onde foram apuradas e ou constatada tal quantidade lançada nas planilhas.

Reitera que após a revisão dos demonstrativos elaborados pela fiscalização não conseguiu,

mediante a análise das planilhas apresentadas pelo Fiscal, descobrir, ou mesmo entender, como que a Fiscalização chegou ao grande número de itens presumidos não contabilizados, sendo que o mais é que o Fiscal tenha considerado além da quantidade de cada código de item como não lançado, uma grande quantidade em um outro item com a mesma nomenclatura (mesmo nome, tipo Mangueira), independentemente do código, o que leva a entender que o sistema do D. Fiscal somou a quantidade de itens pelo nome do item similar e não pelo código do item, que no caso individualiza cada item.

Também pode não ter entendimento a sistemática de atendimento do cliente em campo, o chamado “Socorro Mecânico – Atendimento em campo” que é uma operação realizada pela empresa no atendimento a seus clientes, e que talvez possa ter levado a Fiscalização a apuração de uma divergência de quantidade de mercadoria nas planilhas que não se justifica, pelo que cabe um detalhamento da operação e uma demonstração da correta contabilização de cada mercadoria que deu entrada na empresa e os registros corretos.

Afirma que a empresa realiza operações de outras saídas, CFOP 5949, estas referem-se a remessas de peças para atendimento ao cliente (Socorro Mecânico). A operação possui o seguinte fluxo:

“A Impugnante atua no segmento de venda de máquinas, equipamentos, tratores e implementos agrícolas, industriais e comerciais. Considerando que a Tracbel prima pela boa-fé em todas as etapas das relações travadas com seus clientes, atende-os com empenho tanto na celebração dos contratos de compra e venda de máquinas e equipamentos como na fase pós-contratual. Assim, presta serviços de reparo das máquinas vendidas por intermédio de equipe especializada, independentemente da circunstância de estarem elas acobertadas por garantia. Acontece que a grande distância da unidade da Tracbel em relação aos domicílios dos clientes impede que a manutenção e o reparo das máquinas sejam realizados na Unidade da Tracbel. O maquinário revendido é categorizado como fora de estrada, de modo que quase sempre opera em locais de difícil acesso e que distanciam quilômetros da Unidade da Tracbel. Dessa forma, o Cliente solicita atendimento – mecânico solicita no estoque as peças que possivelmente serão utilizadas no atendimento – emite-se NF CFOP 5949 com a saída das peças do estoque – realiza-se o atendimento ao cliente aplicado as peças necessárias – realiza-se o retorno físico e fiscal das peças não aplicadas NF CFOP 1949 – emite-se NF de venda das peças aplicadas no atendimento ao cliente.

A operação de atendimento em campo movimenta estoque, porém fica alocado no cliente, não tendo assim a saída efetiva do estoque contábil, não influenciando no quantitativo de estoque final.”

Informa que está anexando, em mídia digital, planilha auxiliar com a análise realizada pela empresa em relação a movimentação do estoque demonstrando não haver irregularidade e ou falta de recolhimento do ICMS devido.

Nesse sentido, o resultado das diligências realizadas pela Empresa Tracbel demonstrou que a Impugnante não pode consentir com as razões pretextadas pelo agente fiscal para fundamentar as infrações constante do Auto de Infração, pois, pelo levantamento por ela realizado e espelhado nas planilhas anexas apresentadas em mídia digital, toda a movimentação de entrada e saída de mercadorias foi devidamente contabilizada e registrada, estando tal movimentação compatível com o quantitativo de Registro de Estoque também enviado pela empresa para o Fisco Estadual mediante os SPEDs do ano de 2018, não havendo qualquer tipo de irregularidade e ou diferença de quantidade entre os registros realizados, não havendo prova alguma de que houve qualquer tipo de não contabilização de entradas, mormente por se basear a Fiscalização em uma presunção e não em fatos concretos, devendo a presente infração ser julgada improcedente diante da sua insubsistência e inconsistência.

Na Infração 02 repete os mesmos argumentos relacionados na Infração 01, enfatizando que as mesmas mercadorias que constam nas planilhas desta infração 2, também estão relacionadas na planilha da infração 01 e na planilha da infração 03. Dessa forma, a Fiscalização está cobrando ICMS da mesma mercadoria, do mesmo item, nas 3 infrações, cobrando o ICMS três vezes sobre a mesma mercadoria, itens / códigos de itens e quantidades presumidas não contabilizadas. Ou seja, sobre os mesmos códigos dos itens, que possuem tributação distinta, o D. Fiscal está exigindo, de forma repetida, a cobrança de ICMS ST e ou ICMS por antecipação repetidamente de todos os itens, em todas as Infrações, o que caracteriza, também, uma bitributação, um *bis in idem*, que não pode ser permitido.

Conclui que pelo levantamento por ela realizado e espelhado nas planilhas anexas apresentadas

em mídia digital, toda a movimentação de entrada e saída de mercadorias foi devidamente contabilizada e registrada, estando tal movimentação compatível com o quantitativo de Registro de Estoque também enviado pela empresa para o Fisco Estadual mediante os SPEDs do ano de 2018, não havendo qualquer tipo de irregularidade e ou diferença de quantidade entre os registros realizados, não havendo prova alguma de que houve qualquer tipo de não contabilização de entradas, mormente por se basear a D. Fiscalização em uma presunção e não em fatos concretos, devendo a presente infração ser julgada improcedente diante da sua insubsistência e inconsistência.

Se reporta a infração 03 dizendo que a mesma se funda no entendimento de que a Impugnante teria deixado de recolher ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, 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.

Também para a presente infração, a Fiscalização entende que a empresa Impugnante teria deixado de realizar o registro de entrada das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e assim, estaria exigindo ICMS ST de tais mercadorias, deixando de levar em consideração que tal ICMS já teria sido recolhido pelo Fabricante quando da remessa das mercadorias para a Impugnante Tracbel, não tendo que se falar em novo pagamento do ICMS ST.

Em relação a tributação apontada no auto de Infração para essas mercadorias sujeitas à substituição tributária, tem-se que tais mercadorias / itens possuem enquadramento de ICMS/ST, segmento de Autopeças conforme Anexo I, 1, Item 1.1 RICMS/BA e Protocolo 41/2008 e 97/2010 e Convênio 142/2018.

Algumas NCM's são classificadas no CEST 01.999.00 do Anexo I do RICMS BA, Protocolo 97/2010 e Convênio 142/2018, segmento autopeças. No caso recebem do fabricante as mercadorias com o ICMS ST destacado em NF, sendo que o Imposto já foi devidamente recolhido pelo fabricante quando da remessa da mercadoria para a Impugnante, não tendo que se falar em novo recolhimento. Também o MVA aplicado pelo fabricante aplica-se o índice do contrato de fidelidade, nos termos do Anexo I, 1, Item 1.1 RICMS/BA e Protocolo 41/2008, 97/2010 e Convênio 142/2018. Assim nas saídas do fabricante para índice e contrato de fidelidade tem-se: 59,88% (Alíquota 4%); 4,88% (Alíquota 7%); 46,55% (Alíquota 12%). Nos demais casos: 101,11% (Alíquota 4%); 94,82% (Alíquota 7%) 84,35% (Alíquota 12%). Anexo segue planilha auxiliar com a análise realizada pela empresa em relação a movimentação do estoque demonstrando não haver irregularidade e ou falta de recolhimento do ICMS devido.

Neste sentido, diante do acima exposto, de plano destaca que resta por afastada a presente infração, diante da não necessidade de recolhimento adicional de ICMS ST, visto que este já foi recolhido na emissão da NF pelo fabricante conforme acima exposto fabricante.

Reitera os argumentos expostos nas infrações 01 e 02, tendo em vista que as mesmas mercadorias que constam nas planilhas desta infração 3, também estão relacionadas na planilha da infração 1 e na planilha da infração 2. Dessa forma, a D. Fiscalização está cobrando ICMS da mesma mercadoria, do mesmo item, nas 3 infrações, cobrando o ICMS três vezes sobre a mesma mercadoria, itens/códigos de itens e quantidades presumidas não contabilizadas. Ou seja, sobre os mesmos códigos dos itens, que possuem tributação distinta, o D. Fiscal está exigindo, de forma repetida, a cobrança de ICMS ST e ou ICMS por antecipação repetidamente de todos os itens, em todas as Infrações, o que caracteriza, também, uma bitributação, um *bis in idem*, que não pode ser permitido.

Solicita a realização de perícia contábil / diligência apresentando quesitos a serem respondidos e arremata que nos tópicos acima já foram arrolados os fundamentos jurídicos para o cancelamento das exigências referentes a penalidades vinculadas a todas as infrações, já que demonstrada a inexistência dos pressupostos fáticos das penalidades, i.e., não ocorreu o não recolhimento do ICMS devido.

Ressalta que as penalidades aplicadas a título de multa, no importe de 70% prevista no Artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96 do RICMS, devem ser afastadas, ainda, em respeito à LEI MAIOR - vedação de confisco, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. De todo modo, e apenas por amor ao debate, na pior das hipóteses as multas aplicadas teriam que ser, pelo menos, reduzidas.

Por outro lado, a redução também se impõe em virtude do que comanda o art. 108, IV, do CTN, já que *“a multa não pode ser transformada em um instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduar a multa em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos”*.

Assim, por não ser crédito indevido, e por não ter havido qualquer tipo de não recolhimento, não deve prosperar a autuação, devendo ser afastada a cobrança do ICMS por indevida, e por consequência qualquer penalidade e juros, devendo no mínimo ao caso em análise ser aplicado o inciso II do artigo 112 do CTN, pois, a natureza ou circunstâncias materiais do caso afastam a ilicitude do ato não sendo cabível a aplicação da autuação em questão.

Por fim diz que, considerando o resultado das diligências realizadas pela Empresa Tracbel que demonstrou que a Impugnante não pode consentir com as razões pretextadas pelo agente fiscal para fundamentar as infrações constante do Auto de Infração, pois, pelo levantamento por ela realizado e espelhado nas planilhas anexas apresentadas em mídia digital, toda a movimentação de entrada e saída de mercadorias foi devidamente contabilizada e registrada, estando tal movimentação compatível com o quantitativo de Registro de Estoque também enviado pela empresa para o Fisco Estadual mediante os SPEDs do ano de 2018, não havendo prova de qualquer tipo de irregularidade e ou diferença de quantidade entre os registros realizados, não havendo prova alguma de que houve qualquer tipo de não contabilização de entradas, mormente por se basear a Fiscalização em uma presunção e não em fatos concretos, requer o conhecimento e provimento da presente impugnação, com o fim de afastar a cobrança constante do auto de infração, que deram origem ao crédito tributário ora vergastado, tendo em vista todo o exposto e a insubsistência, inconsistência e improcedência do auto de infração com a demonstração de que todas as entradas foram contabilizadas e devidamente registradas.

Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial pela realização de perícia para análise dos documentos e confirmação de tudo o que alegado.

O autuante presta a Informação Fiscal à fl. 114, dizendo que após a análise da defesa apresentada às folhas 32 a 72, obteve o seguinte resultado: A empresa está incluída na prestação de serviços com fornecimento de mercadorias (ISS/ICMS). **Logo, enquadra-se na LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003, DOU 01.08.2003 (Atualizada até a Lei Complementar 183/2021).**

“Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

“Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

1 – Serviços de informática e congêneres.

.....

.....

.....

.....

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS)...”

A seguir conclui que: “o legislador informou não só aplicabilidade do ICMS nestas operações como também o controle das mercadorias, mesmo que de forma indireta, aplicadas nos referidos processos. *Auto de Infração Procedente Total.*”

Ante aos fatos relatados e considerando que após análise das planilhas anexadas aos autos, por amostragem, em papel, fls. 08 a 14, e em sua totalidade no CD de fl. 29, foi verificado que não se encontra inserido o “Resumo de Estoque”, onde se demonstra o cálculo das omissões.

Assim, deliberou esta 4a Junta de Julgamento Fiscal em sessão de Pauta Suplementar realizada em 29 de agosto de 2024, pela conversão do presente PAF em diligência à Infaz de origem no sentido de que o autuante tomasse as seguintes providências:

- 1- anexasse ao PAF a planilha “Resumo de Estoque” demonstrando as omissões exigidas em todas as infrações;
- 2- se pronunciasse acerca de todos os argumentos defensivos, na forma prevista no art. 127, § 6º, do RPAF/BA, especialmente em relação a argumentação de que na infração 01 está se exigindo imposto sobre as mesmas mercadorias elencadas nas infrações 02 e 03.

Após o atendimento dos itens 1 e 2 supra deveriam ser entregues ao autuado cópia desta solicitação de diligência, bem como do novo pronunciamento que deveria ser apresentado pelo autuante, abrangendo os aspectos alusivos à defesa e de todos os demonstrativos que deram respaldo ao lançamento, inclusive o solicitado no item 1 acima, com a reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

Ocorrendo manifestação pelo autuado, o autuante também deveria voltar a se pronunciar, no prazo regulamentar.

O autuante às fls. 121 a 122 diz que em atendimento a diligência obteve o seguinte resultado:

“Alega a autuada à folha 36 “Findo esses trabalhos, mediante uma análise sistêmica das planilhas apresentadas pela D. Fiscalização, a empresa impugnante constatou a total improcedência do Auto de Infração e do valor cobrado, sendo que por fim, a empresa impugnante não conseguiu, mediante a análise das planilhas apresentadas pelo D. Fiscalização, descobrir, ou mesmo entender, como que a D. Fiscalização chegou ao elevado número de itens presumidos não contabilizadas as entradas!”

Informo à autuada que realizei a Análise Quantitativa de Estoque com agrupamento de itens. Logo, os códigos de mercadorias apresentados à folha 38 estão zerados no agrupamento, exceto o código 00000003000176553 un 885812 CALIBRADO que apresenta diferença 01 (uma) unidade. Com o fito de esclarecer mais a autuação fiscal, repasso para a autuada a Lista geral de Omissões.

Alega a autuada à folha 44 “Findo esses trabalhos, mediante uma análise sistêmica das planilhas apresentadas pela D. Fiscalização, a empresa impugnante constatou a total improcedência dessa infração, pois, a empresa impugnante não conseguiu, mediante a análise das planilhas apresentadas pelo D. Fiscal, descobrir, ou mesmo entender, como que a D. Fiscalização chegou ao grande número de itens presumidos não contabilizadas as entradas!”

Às folhas 46 e 47, 63 e 64, a autuada repete as planilhas das folhas 38 e 39.

Não há tributação tripla como alega a autuada à folha 42.

À folha 57 a autuada alega “Dessa forma, o Cliente solicita atendimento – mecânico solicita as peças que possivelmente serão utilizadas no atendimento – emite-se NF CFOP 5949 com saída das peças do estoque – realiza-se atendimento ao cliente aplicado as peças necessárias – realiza-se o retorno físico e fiscal das peças não aplicadas NF CFOP 1949 – emite-se NF de venda das peças aplicadas no atendimento ao cliente”.

Diante do exposto, excluí os CFOPs 5949 e 1949 da Análise Quantitativa de Estoque 2018.

À folha 60 cumpre esclarecer que as MVAs oriundas do contrato de fidelidade não se aplicam na autuação em tela, uma vez que se originam da Análise Quantitativa de Estoque.

A autuada alega à folha 61 “Neste sentido, diante do acima exposto, de plano destacamos que resta por afastada a presente infração, diante da não necessidade de recolhimento adicional de ICMS ST, visto que este já foi recolhido na emissão da NF pelo fabricante conforme acima exposto”. A autuação em tela se origina da Análise Quantitativa de Estoque que visa a diferença de quantidade de mercadorias não se sabendo a origem destas.

Logo, a Análise Quantitativa de Estoque passa a ter os seguintes valores:

Infração: Omissão de entrada - 04.05.05 - Entrada de mercadorias tributadas maior que a de saída - Val. Débito: 58.121,37;

Infração: Omissão de entrada - 04.05.09 - Entrada - substituição tributária - saída sem tributação - ICMS antecipado - Val. Débito: 78.455,56;

Infração: Omissão de entrada - 04.05.08 - Entrada - substituição tributária - saída sem tributação - ICMS normal - Val. Débito: 116.794,01.”

O sujeito passivo foi cientificado via mensagem DTE, com reabertura do prazo de defesa e se pronunciou às fls. 159 a 173 relatando os fatos ocorridos e em relação ao resultado da diligência disse que o autuante apresentou suas respostas aos quesitos formulados pela 4ª JJF, mediante “Informação em Processo Administrativo Fiscal” trazendo importantes esclarecimentos técnicos sobre os fundamentos da autuação.

Inicialmente o Fiscal explicou que realizou uma Análise Quantitativa de Estoque com agrupamento de itens, o que justifica a divergência apontada pela empresa quanto à identificação dos códigos de mercadorias. Para maior transparência, o Auditor disponibilizou à Autuada a Lista Geral de Omissões.

Em resposta direta às alegações da empresa, refutou a existência de bitributação ou “tributação tripla”, conforme argumentado pela Tracbel em sua defesa, mas reconheceu a particularidade operacional do “Socorro Mecânico” mencionada pela Impugnante, tendo excluído da Análise Quantitativa de Estoque as operações relacionadas sob os CFOPs 5949 (remessa para atendimento ao cliente) e 1949 (retorno físico e fiscal das peças não aplicadas).

Quanto à questão das Margens de Valor Agregado (MVAs) oriundas de contrato de fidelidade, o Fiscal esclareceu que estas não se aplicam à presente autuação, uma vez que a mesma se origina de Análise Quantitativa de Estoque. O Auditor também destacou que esta metodologia visa identificar diferenças de quantidade de mercadorias cujas origens são desconhecidas, rebatendo assim o argumento da empresa de que o ICMS-ST já teria sido recolhido na emissão de notas fiscais pelos fabricantes.

Como resultado da Diligência realizada, da revisão e dos ajustes realizados após a análise da impugnação e realização da diligência, o Fiscal manteve a autuação, contudo, reconhecendo e concordando com grande parte das argumentações da Impugnante, propôs uma significativa redução dos valores autuados.

A conclusão apresentada indica que o Auto de Infração seria “Procedente em Parte”, com os seguintes valores atualizados: R\$ 58.121,37 para a infração de omissão de entrada (código 04.05.05); R\$ 78.455,56 para a infração de omissão de entrada relacionada à substituição tributária (código 04.05.09); e R\$ 116.794,01 para a infração de omissão de entrada de substituição tributária com saída sem tributação - ICMS normal (código 04.05.08).

Informa que concorda em parte com o resultado da Diligência realizada pelo limo Fiscal, apresentada mediante o Relatório de “Informação em Processo Administrativo Fiscal e planilhas anexas” no que concerne aos ajustes realizados e a redução verificada.

Não obstante, após a intimação recebida para manifestação sobre o resultado da Diligência Fiscal, a empresa Impugnante novamente analisou os relatórios e arquivos enviados pelo limo Fiscal com o seu relatório final, e dessa forma, gostaria de mais uma vez esclarecer os pontos analisados pela empresa em relação às quantidades de estoque ainda apontadas como omitidas, que permanecem como base de cálculo dos valores ainda constantes do Auto de Infração.

Em análise aos arquivos disponibilizados por esta pela D. Fiscalização com o Relatório da diligência realizada, ou seja, após diligência realizada com exclusão dos CFOP's de outras operações (1949/5949), a Impugnante identificou que a omissão retratada no cruzamento realizado pelo Fiscal ocorreu em função do registro incorreto do bloco H enviado no EFD ICMS/IPI da competência de fevereiro de 2019, onde consta os estoques do ano de 2018, base 31/12/2018.

Conforme é de conhecimento da D. Fiscalização e de V.Sas., a empresa realiza operações de

atendimento em manutenções de máquinas e equipamentos, manutenções estas que, em grande parte dos casos, são realizadas nas instalações do cliente, fato inclusive reconhecido pelo limo Fiscal quando da realização da Diligência Fiscal, uma vez entender por correto a exclusão das operações dos CFOP's de outras operações (1949/5949) do Auto de Infração.

Contudo, fato verídico é que, quando ocorre a remessa da mercadoria para atendimento ao cliente, o sistema SAP da empresa cria um “bloqueio” no saldo do estoque movimentado para que esta mercadoria não seja comercializada, pois, estaria disponível para atendimento ao cliente, visto que está sendo aplicado a um atendimento ao cliente. Na geração do arquivo EFD do bloco H, identificamos que o sistema SAP apresentou os saldos de estoque considerando não só a totalidade do estoque contábil, mas também o saldo que estava naquele momento “bloqueado”, somando as duas quantidades, causando assim duplicidade de saldos de estoque, levando em conta que, o saldo contábil contempla a quantidade disponível somada à quantidade bloqueada e ainda não faturada.

Tal fato foi devidamente registrada na Impugnação outrora apresentada, onde a Impugnante relatou que também constatou que o registro de inventário referente ao ano de 2018, enviado no SPED de fev/2019, foi gerado com inconsistência de saldo. Apuramos que o SAP (Sistema Contábil da Empresa) levou para o registro do bloco H (Bloco do SPED onde se lança o registro de inventário) saldos duplicados de estoque alocado em atendimento ao cliente. Na oportunidade da apresentação da nossa defesa, foi enviado também uma planilha de inventário com o Relatório de Inventário com o saldo correto para o ano de 2018 a ser considerado por estes D. Julgadores quando da apreciação desta impugnação, fato que, contudo, não foi considerado pelo limo Fiscal na realização da diligência.

No caso, pode-se observar que, no registro de inventário enviado no bloco H há dois indicadores conforme segue:

Indicador 1: Refere-se aos itens de propriedade do informante, mas em posse de terceiros.

Indicador 0: Refere-se aos itens de propriedade do informante e sob seu próprio poder.

A quantidade informada no Indicador 1 já estava inclusa no Indicador 0, o que gerou a inconsistência nos estoques declarados pela duplicidade relatada.

Em valores reais o saldo declarado está correto, todavia em quantidade não. Fica evidente a falha do sistema SAP ao gerar o registro do bloco H, visto que o saldo ora declarado no indicador 1 foi informado apenas com quantidade, mas sem valor em reais atribuído.

Dessa forma, é imperioso também o reconhecimento do “erro material” de lançamento em duplicidade de saldo duplicado de mercadorias no estoque, bloco H do SPED ICMS, uma vez se tratar de um erro de sistema e não de uma “sonegação fiscal”, conforme devidamente demonstrado com as planilhas anexas.

Além do ponto acima descrito, identificou algumas ocorrências nos itens que indicou, onde estes possuem estoque com origens fiscais diferentes, nacional/importado. Por falha do sistema SAP foi declarada apenas uma das origens fiscais, apontando assim na movimentação realizada por esta fiscalização um saldo de estoque menor do que o correto.

Entende não ter havido omissão nos registros de entrada, mas sim um erro material na escrituração do registro do Bloco H (inventário) da obrigação acessória SPED ICMS IPI, erro derivado do sistema SAP que a empresa corrigiu e comprova pelas planilhas anexas a essa manifestação.

Reitera as razões constantes da Impugnação de fls. 42 a 72, bem como o que consta das planilhas apresentadas com aquela impugnação, e no presente momento se manifesta no sentido de concordar em parte com a Manifestação Fiscal apresentada após a Diligência realizada, rogando também pela exclusão do Auto de Infração dos valores referentes às mercadorias que por “erro material” do Sistema SAP tiveram seu lançamento em duplicidade de mercadorias no estoque, informado no bloco H do SPED, uma vez se tratar de um erro de sistema e não de uma “sonegação

fiscal”, conforme devidamente demonstrado com as planilhas anexas.

Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial pela realização de nova diligência caso seja necessário para confirmação de tudo o que alegado.

O autuante se manifesta à fl. 181 dizendo que *“a autuada não inova na sua manifestação, sendo que à fl. 172 a empresa diz concordar em parte com a Manifestação Fiscal apresentada após a D. Diligência realizada, rogando também pela exclusão do Auto de Infração dos valores referentes às mercadorias que por “erro material” do Sistema SIAP tiveram seu lançamento em duplicidade de saldo duplicado de mercadorias no estoque, informado no bloco H do SPED, uma vez se tratar de um erro de sistema e não de uma “sonegação fiscal”...*

À fl. 173, a autuada afirma *“... conforme devidamente demonstrado com as planilhas anexas apresentadas em mídia digital, toda a movimentação de entrada e saída de mercadorias foi devidamente contabilizada e registrada, pelo que requer o conhecimento e provimento da presente impugnação, com o fim de afastar a cobrança constante do auto de infração, que deu origem ao crédito tributário ora vergastado, tendo em vista todo o exposto e a insubsistência, inconsistência e improcedência do auto de infração com a demonstração de que todas as entradas foram contabilizadas e registradas.*

Em seguida diz que a mídia digital anexa só contém o arquivo denominado “Análise Omissões_Eunápolis_BA” e não a ECD.

Acrescenta que: *“alegação de falha no preenchimento do Bloco H, apresentada após a lavratura do auto de infração não é o suficiente para descaracterizar a infração constatada, especialmente diante da ausência de comunicação prévia durante a ação fiscal e de elementos técnicos que comprovem o suposto erro. Considera-se que a empresa teve ampla oportunidade para manifestar eventuais inconsistências durante a auditoria, não sendo razoável acolher justificativas extemporâneas que contrariem a boa-fé objetiva e a cooperação com o Fisco. Auto de Infração Procedente em Parte”.*

Registro o comparecimento à sessão virtual de julgamento, realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Vitor Tanuri Gordilho, OAB/BA nº 28.031, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

As infrações objeto do presente lançamento foram decorrentes de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício fechado de 2018, e encontram-se assim descritas:

Infração 01 - 004.005.005 - Falta de recolhimento do imposto 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 entradas - 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2018 no valor de R\$ 201.564,20, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96;

Infração 02 - 004.005.008 - Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$ 384.536,77, 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 no exercício fechado de 2018. Aplicada multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 004.005.009 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, no valor de R\$ 269.145,79, apurado em função do

valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, 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, no exercício fechado de 2018. Aplicada multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

O sujeito passivo na apresentação da defesa argumenta que as mesmas mercadorias que constam nas planilhas da infração 1, também estão relacionadas na planilha da infração 2 e na planilha da infração 3. Dessa forma, a Fiscalização está cobrando ICMS da mesma mercadoria, do mesmo item, nas 3 infrações, cobrando o ICMS três vezes sobre a mesma mercadoria, o que caracteriza, uma bitributação, um *bis in idem*, que não pode ser permitido.

Após verificações nos levantamentos que deram respaldo ao presente lançamento anexadas aos autos, por amostragem, em papel, fls. 08 a 14, e em sua totalidade no CD de fl. 29, não foi localizado o “Resumo de Estoque”, onde se demonstra o cálculo das omissões, objeto do presente lançamento, além de alguns demonstrativos analíticos que permitiriam esclarecer o fato alegado. Além do que o autuante ao prestar a informação fiscal não se pronunciou a respeito desta questão.

Assim é que, através de diligência requerida por este órgão julgador tal falha foi sanada, oportunidade em que todos os demonstrativos que deram respaldo ao lançamento foram inseridos no CD de fl. 15 e fisicamente, por amostragem às fls. 123, 151, inclusive com algumas alterações promovidas pelo autuante, baseadas nos questionamentos trazidos pelo defendente, cujas cópias lhe foram entregues e reaberto o prazo de defesa, momento em que se pronunciou.

Assim, analisando os mencionados documentos observo inicialmente que no demonstrativo referente ao cálculo das omissões referente infração 01 consta no cabeçalho o seguinte: OMISSÃO DE ENTRADA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE (ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS MAIOR QUE A DE SAÍDA- LISTA DE OMISSÕES.

Ocorre que no próprio demonstrativo consta a informação de que a situação tributária de todas as mercadorias autuadas é: 3 - Substituição Tributária, não se coadunando com a descrição da infração, em que se exige o imposto, por presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto, conforme prevista no art. 4º § 4º da Lei nº 7.014/96, situação esta aplicável, exclusivamente, às omissões de entradas de mercadorias tributadas normalmente, já que a Portaria 445/98 estabelece tratamento diferenciado às mercadorias sujeitas à substituição tributária, exigindo em relação às omissões de entradas daquele tipo de mercadorias:

- a) o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal;
- b) o imposto devido por antecipação tributária, calculado sobre a mesma omissão de entradas agregando-se a MVA e deduzindo o crédito do imposto calculado no item “a”, conforme determinado no art. 10, I, alíneas “a” e “b”, da referida Portaria, a seguir 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, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;

2- (...) ...

- 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 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I*

deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);”

Além desta situação observo ter havido, como arguido pelo sujeito passivo duplicidade de exigência em relação a estas mercadorias, reitero, sujeitas ao regime de substituição tributária, pois as mesmas estão sendo objeto de cobrança na infração 02, *“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”*.

A título de exemplo cito o item 3183620-MANGUEIRA - CODIGO 3000184600, onde foi encontrada a omissão de entrada no valor de R\$ 82.168,76, conforme se verifica no demonstrativo “OMISSÃO DE ENTRADA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE (ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS MAIOR QUE A DE SAÍDA- LISTA DE OMISSÕES” fl. 127.

Dito valor foi objeto de exigência na infração 01, no valor de **R\$ 7.298,01**, após a aplicação de uma proporcionalidade no percentual de 49,28% que reduziu a “base de cálculo” do imposto para R\$ 40.494,55, tudo demonstrado na referida planilha.

A mesma omissão de entrada de R\$ 82.168,76 foi objeto de exigência, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, na infração 02, desta vez, sem a aplicação da proporcionalidade, resultando no imposto devido de R\$ 14.790,38, conforme se verifica no demonstrativo “OMISSÃO DE ENTRADA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - ICMS NORMAL SOLIDARIEDADE, inserido no CD, no arquivo AQE - solidariedade 2018.

Consequentemente, a autuação padece de vício insanável, razão pela qual voto pela nulidade da infração 01, com fundamento nas disposições dos artigos 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/BA,

Ressalto que este tem sido o entendimento deste órgão julgador ao apreciar questão similar à presente, a exemplo do Acórdão JJF nº 0241/04/21, cuja decisão foi mantida na 2ª Instância, conforme se observa no voto vencedor, proferido pelo ilustre Conselheiro Marcelo Mattedi e Silva através do Acórdão nº 0084-12/22, que a seguir transcrevo:

“A Infração 10 exige ICMS em razão da constatação de omissão de entradas de mercadorias em valor superior à omissão de saídas de mercadorias tributadas no exercício de 2016. O Acórdão ora recorrido decidiu pela nulidade da referida Infração, por ter verificado que no seu demonstrativo consta diversas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, as quais também foram exigidas nas Infrações 11 e 12.

Analisando o demonstrativo das omissões da Infração 10, verifico que o Autuante não efetuou a classificação das mercadorias, ou seja, não segregou as mercadorias sujeitas à substituição tributária, ficando impossível determinar com segurança se realmente ocorreu a referida Infração. Tendo em vista a grande quantidade de mercadorias sujeitas à substituição tributária, provavelmente a omissão de saídas seria superior à omissão de entradas apontada.

Além disso, não foi levada em consideração a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07, nem consta nos autos os dados necessários para sua efetivação.

Portanto, reputo correta a decisão de piso em relação à Infração 10.”

No mérito, as infrações 02 e 03 tratam de omissões de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo exigido o imposto por solidariedade por ter o contribuinte adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal (infração 02) e 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, deduzida a parcela do tributo exigido na infração anterior, a título de crédito fiscal (infração 03), no exercício de 2018, conforme determinado no art. 10, I, alíneas “a” e “b”, da referida Portaria 445/98.

Foi alegado que o levantamento fiscal não retrata a realidade escritural da empresa pois a mesma atua no segmento de venda de máquinas, equipamentos, tratores e implementos agrícolas, industriais e comerciais e para atender os seus clientes, tanto na celebração dos contratos de compra e venda de máquinas e equipamentos como na fase pós-contratual presta serviços de reparo das máquinas vendidas por intermédio de equipe especializada, independentemente da

circunstância de estarem elas acobertadas por garantia.

Assevera que diversos serviços são prestados fora do seu estabelecimento, por seus mecânicos, e neste caso emite-se NF CFOP 5949 com a saída das peças do estoque. Após o atendimento ao cliente as peças não utilizadas retornam ao estabelecimento, e, emitidas notas fiscais com o CFOP 1949. Quanto às peças aplicadas no atendimento ao cliente são emitidas NF de venda.

Observo que na 1ª Informação Fiscal o autuante não se manifestou a respeito e manteve integralmente a autuação. Entretanto, ao atender a diligência requerida por este órgão julgador reconheceu que o sujeito passivo de fato presta diversos serviços fora do seu estabelecimento, e, neste caso são emitidas notas fiscais com CFOP 5949 para acobertar a saída das peças do estoque, e o retorno das peças não aplicadas no serviço através do CFOP 1949, assim como as notas fiscais de venda das peças, de fato aplicadas na prestação dos serviços.

Elaborou novos demonstrativos, inseridos no CD de fl. 152, excluindo todas as operações acobertadas através dos CFOPs 5949 e 1949, alterando os valores das infrações 02 e 03 de R\$ 384.536,77 e R\$ 269.145,79 para R\$ 116.794,01 e R\$ 78.455,56, respectivamente.

Concordo com as alterações promovidas pelo autuante, em função da atividade exercida pela defendente, nas prestações de serviços, fora do estabelecimento, tendo em vista o seu reconhecimento de que, equivocadamente, incluiu indevidamente no levantamento, além das notas fiscais de vendas efetiva as com CFOPs 5949 e 1949.

No que diz respeito a alegação defensiva de que na infração 03, para a apuração da Base de cálculo do imposto deveria ter sido utilizada a MVA aplicada pelo fabricante, no caso índice do contrato de fidelidade, como bem esclarecido pelo autuante, tal procedimento não se aplica no presente lançamento pois a infração é decorrente de levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado. Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido na seguinte fórmula: $\text{estoque inicial} + \text{entradas} - \text{estoque final} = \text{saídas reais}$, sendo que o resultado da equação (saídas reais) foi comparado com as quantidades das mesmas mercadorias saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais.

No caso sob análise foram apuradas quantidades de saídas reais superiores as saídas através de documentos fiscais, caracterizando a omissão de entradas de mercadorias, portanto, não se pode afirmar que as entradas omitidas foram oriundas dos alegados fabricantes, devendo ser aplicada a MVA prevista no Anexo I do RICMS, como procedeu a fiscalização.

Pelos mesmos motivos também não pode ser acatado o argumento defensivo de que o ICMS/ST exigido fora recolhido pelo fabricante, no momento da emissão da nota fiscal, pois como dito o imposto exigido diz respeito a omissões de entradas de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária.

Alega também o defendente ter havido erro no registro do Bloco H enviado na EFD ICMS/IPI, na competência de fevereiro de 2018, onde consta o estoque do ano de 2018, base 31/12/2018. Argumenta que, quando ocorre a remessa da mercadoria para atendimento ao cliente, o Sistema Contábil da Empresa, SAP cria um "bloqueio" no saldo do estoque movimentado para que esta mercadoria não seja comercializada, pois, estaria disponível para atendimento ao cliente. Ocorre que na geração do arquivo EFD do bloco H, o sistema SAP apresentou os saldos de estoque considerando não só a totalidade do estoque contábil, mas também o saldo que estava naquele momento "bloqueado", somando as duas quantidades, causando assim duplicidade de saldos de estoque, levando em conta que, o saldo contábil contempla a quantidade disponível somada à quantidade bloqueada e ainda não faturada. Assim solicita que seja considerado como estoque final as quantidades constantes na planilha de Inventário, que anexou na peça defensiva, referente ao saldo real existente em 31/12/2018.

Tal argumento não pode ser acatado porque o livro Registro de Inventário destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos em fabricação e manufaturados existentes no estabelecimento na data do balanço. Logo, o estoque

existente no final do exercício, inserido no referido livro, é resultante de uma contagem física, enquanto que os valores dos estoques registrados no sistema contábil, no caso, do autuado, SAP, são apurados através dos documentos fiscais de entradas e saídas.

Por outro lado, observo que o lançamento fiscal se baseou na Escrituração Digital Fiscal – EFD, sendo de responsabilidade exclusiva do Contribuinte a sua escrituração fiscal e a remessa dos arquivos magnéticos ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais.

Ademais, considerando que o exercício fiscalizado foi o de 2018, ao passo que a autuação ocorreu em 2022, tempo bastante para que, constatado qualquer equívoco em sua escrituração, fosse a mesma corrigida, mediante o devido processo regulamentar, em período anterior ao da autuação, o que não ocorreu.

Dessa forma as infrações 02 e 03 são parcialmente procedentes nos valores de R\$ 116.794,01 e R\$ 78.455,56, respectivamente.

No que tange à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de inconstitucionalidade da multa, saliento que as multas aplicadas, encontram-se previstas no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 125, I, do COTEB-Código Tributário do Estado da Bahia, cujas determinações foram absorvidas pelo RPAF/BA em seu art. 167, I. Quanto ao pedido de dispensa ou redução das multas aplicadas cumpre observar que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para tal apreciação.

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de infração no valor de R\$ 195.249,57 em razão da nulidade referente a infração 01, como anteriormente mencionado.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à infração 01)

Com a devida *vênia*, divirjo da decisão da ilustre Relatora, exclusivamente quanto à infração 01, ao julgar NULA a referida exação, na qual se exige o imposto de R\$ 201.564,20, sob a acusação de:

“Falta de recolhimento do imposto 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 entradas - 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2018” (grifos nossos).

Vislumbro que, detectadas entradas de mercadorias sem documentação fiscal, apuradas através da auditoria de estoques, simultaneamente, permite concluir, através do mesmo fato existencial (entradas sem documentação fiscal), os seguintes fatos geradores de ICMS:

- O primeiro, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, 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, as quais sequer se tem conhecimento de quais mercadorias se tratam, porém, por determinação legal, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto.

Portanto, nesta hipótese, os fatos geradores decorrem da presunção legal de operação anterior do próprio sujeito passivo, não oferecida à tributação, cuja receita serviu de aporte às compras não registradas, independentemente de tratarem de mercadorias tributadas ou não, material de uso ou consumo, ativo imobilizado, pois o que se exige, por presunção legal, é o imposto em decorrência do suporte financeiro utilizado para tais aquisições não registradas.

Observe que o dispositivo legal citado trata apenas de eventos que apuram receitas omissas, estas sim presumidamente tributadas, a exemplo de: saldo credor de caixa; suprimento a caixa

de origem não comprovada; manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes; entradas de mercadorias ou bens não registradas; pagamentos não registrados; valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por instituições financeiras ou administradoras de cartões de crédito ou débito.

Por sua vez, o art. 10 da Portaria nº 445/98 refere-se apenas ao caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, ou seja, quando o contribuinte operar exclusivamente com tais mercadorias e, nesta condição, não se aplicará a presunção legal de receitas anteriores tributadas, eis inexistirem mercadorias tributadas, cabendo, tão-somente, as exigências de responsabilidade solidária e da antecipação tributária.

Até porque, caso se aplicasse a presunção legal para cobrança do imposto, tal exigência seria inócua, já que, em razão da proporcionalidade prevista no item “2” da IN 56/2007, não resultaria qualquer valor a exigir:

2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.

Porém, no caso de o contribuinte, simultaneamente, operar com vendas de mercadorias tributadas e sujeitas à substituição tributária, como no caso concreto, cabe, sim, a previsão legal, com a devida proporção, nos moldes procedidos pelo autuante, quando da revisão fiscal.

- O segundo fato gerador do mesmo fato existencial (entradas sem documentação fiscal), decorre da condição de responsável solidário do autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que o art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96 estabelece que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que *detiver* para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Portanto, diferente do fato gerador anterior, de responsabilidade do próprio autuado, esta exação decorre do imposto devido pelo fornecedor das mercadorias (origem incerta), exigido ao autuado na condição de contribuinte solidário, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais.

- O terceiro fato gerador (mesmo fato existencial), decorre da constatação de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária (origem incerta), na condição de sujeito passivo por substituição, apurado em função do valor acrescido, de acordo os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, objeto do item anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, como previsto no art. 8º, da Lei nº 7.014/96.

Assim, diferente dos fatos geradores anteriores, esta exação decorre do encerramento da fase de tributação de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, quanto às operações subsequentes.

Diante de tais considerações, apesar da existência de único evento (entradas de mercadorias sem documentação fiscal), tal constatação repercute em fatos geradores diversos e independentes, não sendo impedimento para aplicação da presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, o fato das mercadorias auditadas terem sido sujeitas ao regime de substituição tributária, pois, repita-se os fatos geradores alcançados decorrem da presunção de operação anterior do próprio sujeito passivo, não oferecida à tributação, cujas receitas serviu de aporte às compras não registradas.

Por fim, no caso de se manter a nulidade da exação por presunção legal, como consignando no voto da i. relatora, ainda assim remanesceria a exigência por omissão de saídas, simultaneamente consignada na acusação fiscal, conforme previsto na legislação (art. 14 da Portaria nº 445/98).

Do exposto, dirijo do voto condutor para julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 253.370,94, sendo: R\$ 58.121,37, referente à infração 01; R\$ 116.794,01, inerente à infração 02, e R\$ 78.455,56, à infração 03, nos termos apurados na revisão fiscal às fls. 121 e 122 dos autos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **272041.0018/22-8**, lavrado contra **TRACBEL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$ 195.249,57**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 116.794,01 e de 60% sobre R\$ 78.455,56, previstas no art. 42, incisos III e II “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2025.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – JULGADOR / VOTO DIVERGENTE