

**PROCESSO** - A.I. Nº 210365.0020/01-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POSTO SANTA RITA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDOS** - POSTO SANTA RITA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0326-01/02  
**ORIGEM** - INFAZ JEQUIÉ  
**INTERNET** - 19.12.02

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0465-11/02

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. **a)** SALDOS CREDORES. **b)** SUPRIMENTOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. De acordo com a legislação, havendo saldos credores de Caixa ou suprimentos à conta Caixa, cuja origem não for comprovada, presume-se a existência de omissão de saídas de mercadorias, haja vista ficar patente que houve pagamentos com Recursos não declarados, os quais são tidos como relativos à falta de contabilização de vendas anteriormente realizadas. Essa presunção é relativa (*juris tantum*). Ao contrário da presunção absoluta (*juris et de jure*), a presunção relativa cede lugar à realidade, em face do princípio da verdade material, quando os elementos de prova e as circunstâncias do fato concreto invalidam a verdade presumida. Trata-se de um posto de combustíveis, constando nos autos que as mercadorias isentas e as mercadorias com imposto pago por antecipação representam praticamente a totalidade das operações realizadas pelo contribuinte. A interpretação da norma jurídica não pode ser feita levando-se em conta um determinado dispositivo legal, isoladamente. A presunção do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 há de ser interpretada, em face da regra do art. 9º, segundo o qual, em se tratando de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, uma vez feita a antecipação do imposto, fica encerrada a fase de tributação relativamente àquelas mercadorias. Do total das operações de saídas omitidas, que, com base na lei, se presumem tributáveis, parte já foi tributada, estando encerrada a fase de tributação, restando a ser submetida à tributação a parte remanescente. Refeitos os cálculos. Infrações parcialmente caracterizadas. **c)** PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS. Excluídas as parcelas que se encontram contabilizadas. Débito mantido em parte. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. Havendo convênio firmado entre a Bahia e o Estado de origem das mercadorias, a responsabilidade pelo tributo é legalmente atribuída ao

remetente, que assume a condição de substituto tributário, sendo o destinatário considerado contribuinte substituído, não podendo ser autuado. Item Nulo, por ilegitimidade passiva do autuado. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Correta a exigência fiscal. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Refere-se a Recurso de Ofício interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, com a redação dada pelo Decreto nº 7.851/00, e a Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo em relação a parte do item 3 e ao item 5 do Auto de Infração em referência, julgado Procedente em Parte pela 1ª Instância Administrativa, conforme Acórdão nº 0326-01/02.

Os fatos descritos no Auto de Infração em lide estão indicados na forma abaixo:

1. Omissão de saídas de mercadorias, fato caracterizado pela existência de saldos credores de Caixa. Exercício: 1998. Valor do ICMS: R\$ 66.673,26. Multa: 70%.
2. Omissão de saídas de mercadorias, apurada através de suprimento de Caixa de origem não comprovada. Exercício: 1999. Valor do ICMS: R\$ 1.777,73. Multa: 70%.
3. Omissão de saídas de mercadorias, apurada através de pagamentos não contabilizados. Exercícios: 1996 a 2000. Valor do ICMS: R\$ 37.459,15. Multa: 70%.
4. Falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas compras interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Exercícios: 1996 e 1997. Valor do ICMS: R\$ 9.570,55. Multa: 60%.
5. Falta de pagamento da diferença de alíquotas relativa a aquisições interestaduais de bens do ativo imobilizado. Exercícios: 1998 e 2000. ICMS exigido: R\$ 34.411,25. Multa: 60%.

A 1ª JJF decidiu a lide com fundamento no Voto abaixo transcrito:

*“O item 1º deste Auto de Infração cuida de saldo credor de Caixa. O item 2º, embora na descrição do fato o autuante tenha dito que seria relativo a suprimento de Caixa de origem não comprovada, consiste na verdade em saldo credor de caixa. Examinarei por isso esses dois itens em conjunto.*

*Há inquestionavelmente saldos credores de Caixa. A legislação prevê que esse fato, em princípio, denuncia a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que indica a utilização de valores tidos até prova em contrário como relativos à falta de contabilização de vendas anteriormente realizadas.*

*Trata-se de uma presunção relativa (juris tantum). Esse tipo de presunção, ao contrário da presunção absoluta (juris et de jure), cede lugar à realidade, em face do princípio da verdade material, quando os elementos de prova ou as circunstâncias do fato concreto invalidam a verdade presumida.*

*Observe-se que a lei, nesse caso, ao presumir a existência de omissão, na escrita, de operações “tributáveis”, isto é, sujeitas à tributação, acrescenta, em seguida, a possibilidade de a presunção ser elidida. É portanto a própria lei que ressalva o caráter relativo da presunção.*

*O contribuinte alegou, na defesa, que tem como atividade o comércio de combustíveis, sendo o imposto recolhido antecipadamente pelo regime de substituição tributária. O fiscal autuante, ao prestar a informação, confirmou esse fato, ao comentar que o prejuízo apontado pela defesa indica que o contribuinte vendeu mercadorias por valor abaixo do seu custo de aquisição. O autuante comenta que o prejuízo nessas circunstâncias não causa estranheza, tendo em vista o ramo de atividade desenvolvido pelo contribuinte (comércio varejista de combustíveis), que historicamente sempre trabalhou com margens mínimas de valor agregado ao custo de aquisição. Prossegue dizendo que, no caso em questão, trata-se de um posto de combustíveis situado na BR-116, onde a guerra de preços se faz mais intensa. O prejuízo bruto, em torno de 1%, apurado sobre as mercadorias com ICMS pago por antecipação, indica que a empresa não se desvirtuou em demasia dos preços praticados no mercado, pois o que interessa ao contribuinte nessa situação é o “mix” obtido ao final, ou seja, a empresa abdica do lucro sobre determinados produtos, vendendo-os inclusive por preços abaixo do custo, visando a um resultado final que, ao agregar as vendas de outros produtos e serviços, resultem em lucro. Considera que no período em questão o contribuinte objetivou com sua política de preços baixos, atrair novos clientes, fato que considera corriqueiro nesse ramo de atividade, onde se procura criar clientela cativa entre os caminhoneiros e empresas de transporte.*

*Em face disso, esta Junta determinou, através de diligência, que fiscal estranho ao feito calculasse o percentual das entradas de mercadorias isentas ou cujo imposto seja antecipado bem como o percentual das entradas de mercadorias tributadas normalmente.*

*A ASTEC informou que, no exercício de 1996, as entradas de mercadorias tributáveis normalmente representam 0,28%, e as entradas de mercadorias isentas e outras, 99,72%. No exercício de 1997, as entradas de mercadorias tributáveis normalmente correspondem a 1,41%, e as entradas de mercadorias isentas e outras, a 98,59%. No exercício de 1998, as entradas de mercadorias tributáveis normalmente representam 1,98%, e as entradas de mercadorias isentas e outras, 98,02%. No exercício de 1999, as entradas de mercadorias tributáveis normalmente correspondem a 1,67%, e as entradas de mercadorias isentas e outras, a 98,33%. E no exercício de 2000 as entradas de mercadorias tributáveis normalmente correspondem a 0,64%, e as entradas de mercadorias isentas e outras, a 99,36%.*

*A presunção em análise está contida no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Mas essa mesma lei, no art. 9º, estabelece que, em se tratando de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, uma vez feita a antecipação do imposto, fica encerrada a fase de tributação relativamente àquelas mercadorias. Neste caso, cumpre frisar que não houve omissão das aquisições de mercadorias e dos respectivos pagamentos, e sim omissão das saídas subseqüentes. Como se trata de cobrança de imposto por presunção, não se pode afirmar que cem por cento das vendas omitidas devam ser de mercadorias tributáveis, haja vista que, segundo consta nos autos, praticamente todas as operações dizem respeito a mercadorias isentas ou cujo imposto é pago por antecipação.*

*A presunção legal é de que as mercadorias são “tributáveis”, mas não que elas são “bitributáveis”. A interpretação da norma jurídica não pode ser feita levando-se em conta, específica e isoladamente, um determinado dispositivo legal, fechando-se os olhos para o restante do ordenamento jurídico. A verdadeira interpretação, seja qual for o ramo do direito, inclusive do direito tributário, deve ser feita analisando o sistema jurídico como um todo. À luz da teoria das prescrições jurídicas – prescrições principais e acessórias, estas últimas*

*compreendendo as prescrições definidoras, complementares e restritivas ou modificativas –, a norma jurídica não é necessariamente obtida num dispositivo de lei, pois a norma representa a proposição resultante das prescrições positivas e negativas, isto é, representa a síntese, a conclusão que o intérprete faz em face das diversas formulações contidas no texto legal.*

*No caso dos itens 1º e 2º, o saldo credor de caixa aponta a existência de omissões de receitas de operações tributáveis. Dentre essas operações tributáveis, algumas já foram tributadas, através do regime de substituição tributária, estando por conseguinte encerrada a fase de tributação, nos termos do art. 9º da Lei nº 7.014/96. Foram calculados pela ASTEC os percentuais das entradas de mercadorias isentas ou cujo imposto foi antecipado, bem como os percentuais das entradas de mercadorias tributadas normalmente. Os percentuais apurados pela ASTEC não foram questionados pelo sujeito passivo. Interpretando a lei, como já foi decidido noutros casos por esta Junta, em situações análogas, concluo que do total das operações de saídas omitidas, que, com base na lei, se presumem tributáveis, parte já foi tributada, estando encerrada a fase de tributação, restando a ser submetida à tributação a parte restante.*

*O débito dos itens 1º e 2º do Auto de Infração fica assim:*

ITEM	DATA OCORR.	DATA VENC.	B. CÁLC.	ICMS
1	30/04/1998	09/05/1998	R\$ 176,01	R\$ 29,92
1	31/05/1998	09/06/1998	R\$ 780,72	R\$ 132,72
1	30/06/1998	09/07/1998	R\$ 1.410,42	R\$ 239,77
1	31/07/1998	09/08/1998	R\$ 52,63	R\$ 8,95
1	31/08/1998	09/09/1998	R\$ 2.099,66	R\$ 356,94
1	31/10/1998	09/11/1998	R\$ 67,50	R\$ 11,48
1	30/11/1998	09/12/1998	R\$ 920,22	R\$ 156,44
1	31/12/1998	09/01/1999	R\$ 2.258,32	R\$ 383,91
TOTAL DO ITEM 1º				R\$ 1.320,13
2	01/01/1999	09/02/1999	R\$ 174,64	R\$ 29,69
TOTAL DO ITEM 2º				R\$ 29,69

*O item 3º diz respeito a pagamentos não contabilizados. A defesa alegou que a Nota Fiscal nº 1137 (não diz quem é o emitente) estaria contabilizada à fl. 68 do Razão (exercício de 1999), mas não juntou cópia para provar o fato. Ainda segundo a defesa, a Nota Fiscal nº 206400 da Icolub diria respeito a uma remessa de mercadoria à ordem. Ocorre que, conforme disse o autuante na informação, essa Nota é associada à Nota Fiscal nºs 601504-2, e esta também não foi escriturada. No tocante às Notas Fiscais nºs 91705, 105806 e 141316 da Mercedes-Benz, a defesa alega que se trata de bens adquiridos através de consórcios, cujos pagamentos foram feitos parceladamente, de modo que, ao ser contemplada, a empresa recebeu os bens com as aludidas Notas, mas os pagamentos somente foram contabilizados à medida que ia vencendo cada prestação. Na informação fiscal, o autuante admite que realmente a Nota Fiscal nº 91705 está contabilizada, havendo apenas uma diferença entre o valor da Carta de Crédito e o valor efetivamente pago à concessionária, na quantia de R\$ 19.125,05. Relativamente à Nota Fiscal nº 105806, segundo o autuante, apesar de se encontrar contabilizada, considerando-se que o pagamento do veículo se deu a vista, houve um desembolso de R\$ 26.008,19 para completar o valor da Carta de Crédito, e essa importância não foi contabilizada. No tocante à Nota Fiscal nº 141316, o autuante assegura que esta não foi contabilizada, constando no verso do documento que o contribuinte já teria pago até o dia 27/7/2001 a quantia de R\$ 128.861,00, sem que tais valores fossem devidamente registrados em sua escrita contábil. Foi dada vista da informação fiscal ao contribuinte, e esses dados não foram questionados. Mantenho, por isso, o débito do 3º item, reduzindo porém os valores relativos às Notas Fiscais nºs 91705 e 105806 da Mercedes-Benz, em relação às quais as bases de cálculos passam a ser de R\$ 19.125,05 e R\$ 26.008,19, respectivamente.*

*O débito do item 3º fica assim:*

ITEM	DATA OCORR.	DATA VENC.	B. CÁLC.	ICMS
3	31/01/1996	09/02/1996	R\$ 255,88	R\$ 43,50
3	30/04/1996	09/05/1996	R\$ 528,94	R\$ 89,92
3	30/06/1996	09/07/1996	R\$ 534,58	R\$ 90,88
3	31/10/1996	09/11/1996	R\$ 1.679,58	R\$ 285,53
3	31/03/1997	09/04/1997	R\$ 320,58	R\$ 54,50
3	31/07/1997	09/08/1997	R\$ 200,94	R\$ 34,16
3	31/08/1997	09/09/1997	R\$ 161,41	R\$ 27,44
3	30/04/1998	09/05/1998	R\$ 19.125,05	R\$ 3.251,26
3	31/05/1998	09/06/1998	R\$ 256,82	R\$ 43,66
3	30/09/1998	09/10/1998	R\$ 26.008,19	R\$ 4.421,39
3	31/10/1998	09/11/1998	R\$ 264,00	R\$ 44,88
3	31/01/1999	09/02/1999	R\$ 232,23	R\$ 39,48
3	31/10/1999	09/11/1999	R\$ 178,41	R\$ 30,33
3	31/12/1999	09/01/2000	R\$ 87.201,11	R\$ 14.824,19
3	28/02/2000	09/03/2000	R\$ 383,11	R\$ 65,13
3	30/04/2000	09/05/2000	R\$ 9.091,70	R\$ 1.545,59
TOTAL DO ITEM 3º				R\$ 24.891,84

*O item 4º do procedimento fiscal apura a falta de pagamento de ICMS por antecipação nas aquisições interestaduais de combustíveis. Existe convênio prevendo a substituição tributária para as operações em lide, o qual foi assinado por todos os Estados, sem exceção. Nos casos em que haja protocolo ou convênio firmados entre a Bahia e o Estado de origem das mercadorias, a responsabilidade pelo tributo é legalmente atribuída ao remetente, que assume a condição de substituto tributário. O destinatário é considerado contribuinte substituído, não podendo ser autuado. O item 4º é por conseguinte nulo, por ilegitimidade passiva do autuado. A fiscalização deverá verificar junto aos fornecedores as situações pertinentes.*

*O item 5º diz respeito à falta de pagamento de alíquotas. O autuado não conseguiu elidir a imputação. Uma coisa é a obrigação de pagar a diferença de alíquotas. Outra coisa é a previsão do crédito fiscal.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”.*

Da Decisão acima, a 1ª JF recorreu, de ofício, em relação as parcelas em que ocorreram a sucumbência pela Fazenda Estadual enquanto o sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário naquilo que relaciona-se aos itens 3 e 5.

Assim, quanto ao item 3, argúi o recorrente que não restou caracterizado o “estouro de caixa” pela falta de escrituração de pagamento relativamente as Notas Fiscais nºs 1137, 206400, 91705, 105806 e 141316, justificando seus argumentos de forma individualizada e citando que, a título de prova de que foram regularmente contabilizados os pagamentos realizados em relação às notas fiscais aqui mencionadas, afirma que a impugnação inicial foi instruída com cópias do livro Razão do exercício de 1998.

Em relação as demais notas reconhece que constatou “falha na escrituração” e, pelo fato de não localizar a contabilização das mesmas em sua escrita requer que seja penalizado com multa de caráter formal já que, ao seu entender, não podem ensejar cobrança de imposto.

Quanto ao item 5, que trata de cobrança de diferença de alíquota, diz que não lançou o débito respectivo no campo “outros débitos” entretanto, o art. 93, V, “a”, do RICMS autoriza a utilização

do crédito fiscal respectivo. Acrescenta que manteve em uso em seu estabelecimento os bens adquiridos até a data da lavratura do presente Auto de Infração, razão pela qual não estaria obrigado ao estorno do crédito previsto no § 7º do artigo 100 do RICMS-BA assim como, de igual forma, também não está sujeito ao estorno do crédito previsto nos §§ 9º e 10º do mesmo artigo, por não ter utilizado tais bens na comercialização de produtos fabricados. Reconhece o erro de escrituração e pugna pela aplicação da multa correspondente a 3 UPF-BA.

Em conclusão requer que sejam excluídos do lançamento os itens 3 e 5 do presente Auto de Infração.

A Douta PROFAZ manifeste-se por intermédio do Parecer nº 289/02, fls. 423 e 424, citando que em relação a infração 3 o recorrente limita-se a negar o estouro de caixa, aduzindo as mesmas questões levantadas e já contestadas pela informação fiscal, sem juntar provas dos pagamentos. Considera que o item 3 já sofreu os necessários ajustes, tendo sido devidamente excluídas as parcelas contabilizadas.

Quanto a infração 5 entende que resta perfeitamente tipificada e comprovado o lançamento tributário sob apreço e que o único argumento do recorrente não possui o condão de elidir a legitimidade da ação fiscal eis que todo o procedimento de fiscalização está respaldado na legislação tributária vigente.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO**

Inicialmente examinarei as parcelas remetidas para apreciação em sede de Recurso de Ofício.

Considero que as infrações 1 e 2 não são idênticas apesar de refletirem situações que possibilitam a exigência do imposto com base na presunção legal de ocorrência de omissões de vendas de mercadorias tributáveis.

A infração 1, efetivamente, trata da existência de saldos credores apresentados na conta Caixa, valores estes indicados no próprio livro Razão do sujeito passivo, portanto, incontestável e inquestionável a infração.

Já a infração 2, trata realmente de suprimento à conta Caixa cuja origem não foi comprovada e não de saldo credor conforme entendeu a 1ª JF, já que são situações contábeis totalmente diferentes. E isto se reflete no fato do livro Razão do recorrente indicar no dia 30.12.98 um saldo credor na conta Caixa no valor de R\$392.195,77, doc. fl. 32 dos autos, quando em sua abertura em 01/01/99 apresentou um saldo devedor de R\$10.457,20 sem que tivesse registrado qualquer movimentação no dia 31.12.98.

Isto significa que foi feito um aporte escritural à conta Caixa que aglutinou todo o valor do saldo credor acima mencionado e, ainda, remanesceu uma importância escritural no valor de R\$10.457,20.

De qualquer maneira estes esclarecimentos não influenciam na Decisão Recorrida a qual, ao meu ver, está correta na medida em que restou comprovado através de diligência realizada pela ASTEC que, praticamente, quase 100% das operações realizadas pelo sujeito passivo envolviam mercadorias que tiveram sua fase de tributação já encerrada, com o imposto pago por antecipação. Entendo correta e coerente a proporcionalidade levada a efeito pela 1ª JF razão pela qual mantenho inalterada a Decisão recorrida em relação aos itens 1 e 2 da autuação.

O item 3 reflete situação semelhante em relação a Decisão. As parcelas excluídas foram devidamente analisadas e corroboradas pelos próprios autuantes, não restando dúvidas que o imposto remanescente é devido. Aliás, o recorrente repete em seu Recurso Voluntário, os mesmos argumentos já suscitados anteriormente, envolvendo as mesmas notas fiscais, os quais foram objeto de análise pelos próprios autuantes e pela 1ª JJF, nada mais restando a ser excluído.

Em relação à infração 4 a autuação reclama a falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas compras interestaduais de mercadorias (combustíveis) enquadradas no regime de substituição tributária, exercícios de 1996 e 1997. A JJF entendeu que *“existe convênio prevendo a substituição tributária para as operações em lide, o qual foi assinado por todos os Estados, sem exceção. Nos casos em que haja protocolo ou convênio firmados entre a Bahia e o Estado de origem das mercadorias, a responsabilidade pelo tributo é legalmente atribuída ao remetente, que assume a condição de substituto tributário. O destinatário é considerado contribuinte substituído, não podendo ser autuado”*. Entendo estar correto o posicionamento da 1ª JJF, razão pela qual deve ser mantida a nulidade do presente item.

Quanto à infração 5, por igual, o recorrente repete os mesmos argumentos anteriores já corretamente apreciados pela 1ª JJF. A questão central envolvida na autuação é a falta de pagamento da diferença de alíquota, que é devida, já a hipótese de utilização do crédito é uma outra etapa. Corretas a exigência fiscal e a Decisão Recorrida.

Em conclusão e em consonância com o opinativo da Douta PROFAZ, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos e pela manutenção integral da Decisão Recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 210365.0020/01-6, lavrado contra **POSTO SANTA RITA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo o recorrente ser intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$60.652,91**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$34.411,25 e 70% sobre R\$26.241,66, previstas no art. 61, IV, “a”, da Lei nº 4.825/89 e no art. 42, II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR

ADRIANA LOPES VIANNA DIAS DE ANDRADE - REPR. DA PROFAZ