

A. I. Nº - 210365.0020/01-6  
AUTUADO - POSTO SANTA RITA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
AUTUANTE - ANTÔNIO CEZAR ANDRADE BARBOSA  
ORIGEM - INFRAZ JEQUIÉ  
INTETRNETE- 24.09.02

1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0326-01/02

**EMENTA: ICMS.** **1.** CONTA “CAIXA”. **a)** SALDOS CREDORES. **b)** SUPRIMENTOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não houve suprimento de Caixa de origem não comprovada – em ambos os casos, trata-se de saldos credores de Caixa. De acordo com a legislação, havendo saldos credores de Caixa, 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. **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 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, 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. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/6/2001, apura os seguintes fatos:

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%.

O contribuinte defendeu-se impugnando as acusações dos itens 1º e 2º os fatos levantados pelo fisco dizem respeito a mercadorias com fase de tributação já encerrada, não havendo razão para se cobrar imposto, cabendo apenas, no máximo, penalidade por falta de emissão de documento fiscal na saída do produto. Faz a demonstração das operações realizadas no exercício por tipo de mercadoria, demonstrando que, no tocante às mercadorias do regime normal de tributação, houve substancial margem de lucro no período considerado, ao passo que, no caso das mercadorias cujo imposto é pago por substituição tributária, houve prejuízo.

Quanto ao item 3º, a defesa nega que tivesse havido “estouro de caixa”. Observa que a Nota Fiscal 1137 está contabilizada. Já a Nota Fiscal 206400 da Icolub, esta não se refere a operação que tivesse gerado desembolso financeiro, pois se trata de remessa de mercadoria à ordem, código 6.99. As Notas Fiscais 91705, 105806 e 141316 referem-se a bens adquiridos através de consórcios, sendo que as aquisições foram feitas parceladamente, e, ao ser contemplada, a empresa recebeu os bens, tendo contabilizado todos os pagamentos à medida que estes ocorriam. Argumenta que, ao receber os bens, a empresa não poderia contabilizar um pagamento inexistente em relação às Notas Fiscais. Admite ter havido erro ao não registrar o fato, transferindo das contas relativas ao direito sobre os consórcios para a conta “Veículos”, porém o “Caixa” jamais seria afetado, por não ter havido desembolso. Diz juntar prova da contabilização dos pagamentos. Prossegue dizendo que em 1999 houve na empresa uma mudança no método de contabilidade, passando a agrupar em uma única conta, intitulada “45.1.3.1.01.001 – Veículos, Consorciados, Caminhões”, sendo que todos os pagamentos realizados nesta modalidade têm o saldo inicial de R\$ 127.230,48 e final de R\$ 150.855,75, ao passo que os pagamentos totalizam R\$ 23.625,27. Acrescenta que foram também contabilizados pagamentos na conta “55.1.3.1.01.001 – Veículos, Caminhões”, relativamente a aquisições feitas mediante a mesma modalidade, tendo um saldo inicial de R\$ 76.838,15 e final

de R\$ 94.598,14, havendo pagamentos no total de R\$ 17.760,00. Pede que sejam refeitos os cálculos. Com relação às demais Notas Fiscais, alega que não conseguiu localizá-las em sua escrita, admitindo que seja aplicada multa por esse fato, mas não cobrança de imposto.

Relativamente ao item 4º, a defesa alega que se trata de mercadorias adquiridas em outros estados para abastecimento da frota própria. Aduz que junto com o fornecimento das mercadorias vários serviços foram prestados (juntou cópias de documentos). Argumenta que o RICMS prevê que não se faz a substituição tributária nas aquisições de mercadorias para uso e consumo. Diz juntar provas de que as aquisições em tela foram contabilizadas na conta “Despesas com Veículos”.

No que concerne ao item 5º, que cuida de diferença de alíquotas, o autuado argumenta que, de acordo com o art. 5º, I, do RICMS, seria devido o lançamento do débito no quadro destinado a “outros débitos” do livro de apuração, procedimento este que não foi adotado, porém o art. 93, V, “a”, autoriza o crédito do mesmo valor. Alega que manteve em uso no seu estabelecimento os bens adquiridos. Além disso, não comercializa produtos não tributáveis pelo ICMS. Considera ter havido apenas erro formal, sujeito a multa por descumprimento de obrigação acessória.

O fiscal autuante prestou informação dizendo 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.

O autuante passa em seguida a comparar a situação em exame com a de outra empresa do mesmo ramo, que reputa como “empresa conceituada”.

Tece outras considerações, concluindo que a alegação do autuado é inaceitável, ao assumir, “com a maior desfaçatez”, que praticou operações sem a devida emissão de Notas Fiscais de produtos com tributação antecipada, pretendendo dessa forma “se beneficiar de sua própria vileza”. As vendas efetuadas sem Notas Fiscais correspondem a mercadorias que adentraram o estabelecimento também sem Notas Fiscais, sonegando os tributos, seja das operações com tributação normal, seja das mercadorias sujeitas a substituição tributária, omitindo pagamentos de despesas e novas aquisições de mercadorias e bens. A seu ver, os argumentos da defesa não devem ser levados em conta, por ferirem princípios contábeis, jurídicos e morais.

Quanto ao 2º item do Auto de Infração, o fiscal autuante declara que se aplicam os mesmos argumentos expostos no tocante ao 1º item.

Relativamente ao 3º item, o autuante considera que os documentos apensados pela defesa não têm o condão de elidir os valores lançados. Primeiro, porque a defesa não anexou ao processo cópia da fl. 68 do livro Razão (exercício de 1999), não se podendo dar crédito, por isso, ao que foi alegado. Observa que na Nota Fiscal apensada à fl. 139 [Nota Fiscal 206400 de Icolub] consta que a mesma é associada à Nota Fiscal 601504-2 de entrega a ordem, sendo que a Nota Fiscal 601504-2 também

não foi lançada na escrituração do contribuinte. Por outro lado, consta no corpo das Notas Fiscais 91705, 105806 e 141316 [de Mercedes-Benz – fls. 215, 217 e 218], bem como nos “Recibos do Consorciado” [fls. 249, 252 e 255], não consta qualquer observação que possa vincular, sem sombra de dúvida, a correlação entre as contas de consórcios e de veículos, como pretende a defesa. No caso da Nota Fiscal 91705, apesar de estar contabilizada, evidencia-se a total discrepância entre os valores de crédito do consórcio e aquele utilizado no pagamento do bem. Mesmo que fosse verdadeira a informação da defesa, infere-se que a diferença entre o valor da Carta de Crédito e o valor efetivamente pago à concessionária, de R\$ 19.125,05, teria sido utilizado para aquisições ou pagamentos, também não contabilizados. Relativamente à Nota Fiscal 105806, apesar de se encontrar contabilizada, considerando-se que o pagamento do veículo se deu a vista, fica evidente que a empresa desembolsou R\$ 26.008,19 para complementar o valor da Carta de Crédito, desembolso esse que passou à margem da escrituração do contribuinte. Já no caso da Nota Fiscal 141316, esta não se encontra lançada no livro Razão, o que significa que o valor de R\$ 87.201,12, utilizado no pagamento do veículo, foi oriundo de vendas de mercadorias tributáveis, sem a devida emissão de Notas Fiscais. Além do mais, consta no verso do documento (fl. 249) que o contribuinte já pagou, até o dia 12/7/2001, R\$ 128.861,00, sem que tais valores fossem devidamente registrados em sua escrita contábil.

No que concerne ao 4º item do Auto de Infração, o autuante observa que a simples análise do balanço da empresa demonstra a total inviabilidade do que foi alegado pela defesa. Na conta “Veículos” constam os valores de R\$ 10.835,60 (exercício de 1996) e R\$ 15.142,74 (exercício de 1997), os quais indicam que a empresa não dispunha de veículos (caminhões) registrados em sua contabilidade capazes de consumir o volume de óleo diesel adquirido no período (mais de 137.770 livros de óleo diesel).

Relativamente ao 5º item, o fiscal autuante não concorda com a conversão da exigência fiscal em multa por descumprimento de obrigação acessória.

Foi determinada a realização de diligência, por esta Junta, a fim de 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 o seguinte:

1. Exercício de 1996: entradas de mercadorias tributáveis normalmente: 0,28%  
entradas de mercadorias isentas e outras: 99,72%
2. Exercício de 1997: entradas de mercadorias tributáveis normalmente: 1,41%  
entradas de mercadorias isentas e outras: 98,59%
3. Exercício de 1998: entradas de mercadorias tributáveis normalmente: 1,98%  
entradas de mercadorias isentas e outras: 98,02%
4. Exercício de 1999: entradas de mercadorias tributáveis normalmente: 1,67%  
entradas de mercadorias isentas e outras: 98,33%
5. Exercício de 2000: entradas de mercadorias tributáveis normalmente: 0,64%  
entradas de mercadorias isentas e outras: 99,36%

Ao ser intimado o contribuinte, este ingressou com petição protestando, preliminarmente, que o órgão preparador, ao invés de intimá-lo para se manifestar a respeito da diligência, intimou-o para pagamento ou para interpor recurso para o CONSEF. Reclama, ainda, de que, embora possa o con-

tribuinte promover por si a impugnação do Auto de Infração, neste caso ele é representado por advogado, de modo que este deveria, sob pena de cerceamento de defesa, ser também intimado da referida diligência.

Segundo o autuado, pretende-se neste Auto de Infração tributar bens do ativo fixo ou veículos sob o regime de alienação fiduciária, que não são objeto de incidência de ICMS, circunstância que não constitui erro crasso do autuante, mas desvio de finalidade do lançamento tributário. Comenta que o extravasamento do poder, quando se faz de forma clara, constitui abuso de poder. Quando o extravasamento do poder é disfarçado com a máscara da legalidade, há desvio de poder ou desvio de finalidade. Apesar de o ato do lançamento ser uma atividade vinculada da administração, no caso em exame ocorreu desvio de finalidade por parte do autuante.

O autuado diz que há mais de dez anos não é lavrado Auto de Infração contra qualquer posto de gasolina na região de Jequié, haja vista que as mercadorias por eles comercializadas sofrem a tributação por antecipação. Considera que a presente autuação foi motivada pelo fato de em fevereiro de 2001 o sócio-gerente da empresa autuada ter realizado o transporte de uma mercadoria que fora liberada por força de Mandado de Segurança concedido pela Vara da Fazenda Pública da Comarca de Jequié a Adriana Cristina Gonzáles – Indy Distribuidora de Cigarros. Segundo o autuado, agastados com tal fato, o irmão do fiscal autuante, Jesnei Andrade Barbosa, e o supervisor, de prenome Reginaldo, “encomendaram” o presente Auto de Infração, como retaliação ao representante da empresa autuada. Comenta que o abuso de poder, mesmo sob a forma de desvio de finalidade, empenha a responsabilidade pessoal do agente, e não do Estado, tanto no âmbito civil como criminal e administrativo, que será devidamente apurado.

Com relação ao *quantum* do fato gerador não excluído da autuação, o contribuinte argumenta que a base de cálculo, aspecto quantitativo do fato gerador, pode ser induzida por presunção, mas não o seu suposto prévio, que é o fato gerador de um tributo. A suposta omissão de saídas decorrente de saldo credor na conta Caixa ou o suprimento de Caixa de origem não comprovada, por constituirão o núcleo material do fato gerador, hão de ser provados pelo autuante, já que é princípio comum de direito que ao autor cabe comprovar o fato constitutivo do seu direito, não podendo o autuado fazer prova negativa de que não correram os fatos geradores. Reitera afinal o pedido de improcedência do Auto de Infração.

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, este, após repetir o que foi dito na informação fiscal, passa a comentar a diligência solicitada por esta Junta, considerando que, na sua opinião, as informações solicitadas na diligência não terão o condão de aclarar os fatos. Reitera que é certo que o contribuinte comercializa, em sua maioria, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (óleo diesel, gasolina e álcool), de modo que tal fato não representa nenhuma novidade, mas, a seu ver, não se justifica, na totalidade, o estouro de Caixa apurado, sendo vital que se demonstre se as mercadorias comercializadas sem Notas Fiscais entraram legalmente ou ilegalmente no estabelecimento. A partir da análise dos livros contábeis e dos valores apurados, segundo um raciocínio lógico, os produtos em discussão entraram no estabelecimento sem Notas Fiscais. Isso fica evidente examinando-se englobadamente os valores dos itens 1º, 2º e 3º, relativamente ao exercício de 1998. Para explicar o estouro de Caixa, as vendas do contribuinte efetuadas sem Notas Fiscais no período deveriam implicar uma margem de lucro de 36,83%. Segundo o autuante, comparando-se esses dados com elementos colhidos junto a uma “empresa idônea do mesmo ramo de atividade do autuado”, as margens de valor agregado que são praticadas no mercado são bem abaixo do que pretende o contribuinte. Além do mais, óleo diesel, principal produto comercializado pela empresa no período, na época dos fatos tinha os seus preços tabelados. Dessa forma, evidencia-se, caso o contribuinte tenha obtido suas receitas exclusivamente com a venda de óleo diesel, gasolina e ál-

cool, que essas vendas se deram com produtos que adentraram em seu estabelecimento sem Notas Fiscais de origem, portanto sem o pagamento de ICMS, seja o “normal”, seja o devido por substituição tributária. Existem práticas de sonegação peculiares nesse ramo de atividade. Segundo o autuante, ele próprio constatou certa vez que um contribuinte de nome José Wilson Nunes Moura deu entrada de combustíveis em seu estabelecimento sem Nota Fiscal, e o Auto de Infração foi julgado parcialmente procedente.

Conclui frisando que as operações de venda apontadas como irregulares se deram a partir de aquisições também efetuadas sem documentos fiscais, obviamente sem o pagamento de ICMS. Opina pela manutenção do procedimento fiscal.

O contribuinte, intimado do teor do pronunciamento do fiscal autuante, deu entrada em petição reclamando que na intimação consta que à informação fiscal teriam sido anexados novos documentos, cujas cópias a ela estariam anexas, mas na verdade tais elementos não foram anexados ao aludido instrumento. Quanto à informação fiscal, diz que não há nenhum fato relevante. Renova observações feitas na defesa.

Dada novamente vista dos autos ao fiscal autuante, após repetir tudo o que disse em sua última manifestação, concentra-se no item 5º, dizendo que o contribuinte confunde alhos com bugalhos, na tentativa de descaracterizar o lançamento do imposto devido a título de diferença de alíquotas, haja vista que a forma de apropriação do crédito do tributo relativo a bens do ativo permanente nada tem a ver com a obrigação de efetuar o pagamento da diferença de alíquotas. A seu ver, o contribuinte sequer tem direito de creditar-se do imposto neste caso, pois os caminhões adquiridos não se destinam à manutenção das atividades de um simples posto de combustíveis no varejo, já que são cinco veículos, o que caracteriza uma frota, não constando no contrato social da empresa que ela seja prestadora de serviço de transporte.

## VOTO

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 subsequentes. 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
<b>Total do item 1º</b>				<b>R\$ 1.320,13</b>
2	01/01/1999	09/02/1999	R\$ 174,64	R\$ 29,69
<b>Total do item 2º</b>				<b>R\$ 29,69</b>

O item 3º diz respeito a pagamentos não contabilizados. A defesa alegou que a Nota Fiscal 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 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 601504-2, e esta também não foi escriturada. No tocante às Notas Fiscais 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 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 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 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. Mantendo, por isso, o débito do 3º item, reduzindo porém os valores relativos às Notas Fiscais 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
<b>Total do item 3º</b>				<b>R\$ 24.891,84</b>

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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 210365.0020/01-6, lavrado contra **POSTO SANTA RITA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo o autuado 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 de 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.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA

