

A. I. Nº - 298942.0019/02-2  
AUTUADO - SUPERMERCADO CINCO ESTRELAS LTDA.  
AUTUANTE - HÉLDER RODRIGUES DE OLIVEIRA  
ORIGEM - INFAC TEIXEIRA DE FREITAS  
INTERNET - 17.12.02

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0435-02/02**

**EMENTA:** ICMS. 1. MÁQUINA REGISTRADORA. CRÉDITO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO NÃO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. Foi constatado que os equipamentos utilizados pelo contribuinte têm condição de quantificar e discriminar mercadorias, separando por somadores distintos, de acordo com as diversas situações tributárias, por isso não é permitido o uso de crédito presumido. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) DOCUMENTOS INIDÔNEOS. NOTAS FISCAIS FALSIFICADAS. Infração comprovada. b) IMPOSTO NÃO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL. O direito ao uso de crédito fiscal relativo as mercadorias recebidas, para efeito de compensação com o débito do imposto, é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte tenham sido acompanhadas de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado. c) MERCADORIA ADQUIRIDA COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. d) CRÉDITO FISCAL EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO EM NOTAS FISCAIS. Infrações comprovadas. 3. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O suprimento de caixa de origem não comprovada indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas e não foi comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos 4. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração considerada insubstancial, tendo em vista que a presunção de omissão de saídas do mesmo exercício já constou do item anterior, referente ao suprimento de caixa de origem não comprovada. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que

prevê a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 12/09/2002, refere-se a exigência de R\$86.214,40 de imposto, mais multa, tendo em vista que foram constatadas as seguintes irregularidades:

1. Recolhimento de ICMS efetuado a menos, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Utilizou crédito presumido de acordo com o art. 743 do RICMS/97, quando o equipamento, com alteração de programa tornou-se capaz de discriminar e quantificar as mercadorias, registrando separadamente os somadores distintos, de acordo com a situação tributária, no exercício de 2001.
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsificados.
3. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais.
4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com o imposto pago por antecipação tributária.
5. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais.
6. Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada.
7. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas.
8. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas nos anexos 69 e 88 do RICMS-BA.

O autuado alega em sua defesa que em relação à omissão de saídas de mercadoria tributável apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, não foram apontados os livros fiscais analisados e objeto de estudos e conclusões. Quanto à primeira infração, disse que o impugnante possui cinco máquinas registradoras, todas elas com memória fiscal sem qualquer alteração intencional de dados, e para aplicar o art. 743 combinado com o art. 741 do RICMS-BA é preciso que todas as máquinas tenham sofrido adulteração, o que não foi provado pelos fiscais. Entende que fica evidente a nulidade da autuação citando o art. 116 do RICMS-BA, considerando que o imposto a ser recolhido deve ser com base nos elementos constantes na escrituração fiscal, o que não foi feito, e dessa forma argumenta que o fisco conferiu tratamento eivado de excessos e exageros.

Infrações 06 e 07 – foi alegado pelo defendant que existe deficiência da autuação, porque entende que não se pode tributar por presunção, citando o art. 60 do RICMS/97. Disse que além dessa presunção tributária a fiscalização utilizou-se da alíquota de 17% e multa de 70% quando se sabe que a legislação não tipifica, não normatiza no contexto constitucional a presunção como imputação de fraude, ou seja, a matriz constitucional do ICMS define como fato gerador a saída

de mercadoria do estabelecimento, e se existe pretensão de exigir o ICMS por presunção, deveria também existir o direito de o contribuinte se creditar do mesmo imposto tomado por base um valor presumido correspondente. Citou o art. 155 da Constituição Federal, art. 142 do CTN, julgados do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, a dos Estados do Ceará e Pernambuco, além de ensinamentos do jurista Roque Antônio Carraza.

Infrações 04 e 08 – o autuado alegou que não é possível aceitar a fixação de margem de lucro com a finalidade de assegurar que se alcance certo valor a ser tomado como base de cálculo do ICMS, ainda que haja permissão ao contribuinte ressarcir-se daquilo que for inferior ao valor aleatoriamente fixado pelo Estado. Citou ensinamentos de Roberto Siqueira Campos e Aires Barreto. Apresentou comentários em relação ao entendimento sobre a constitucionalidade do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, ressaltando o princípio da não cumulatividade do ICMS, citando ensinamento de renomados juristas. Nas razões de defesa foram destacados ainda, os precedentes jurisprudenciais acerca da tese defendida pelo autuado, citando julgados do STJ, do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Tribunal de Justiça do Estado do Paraná.

Infração 02 – argumentou que a fiscalização apontou irregularidade em notas fiscais sem informar as razões e suas justificativas, redundando em acusação sem fundamento legal, e que os comprovantes que anexou aos autos comprovam o pagamento no sistema bancário dos montantes constantes nas notas fiscais e declarou que não são notas fiscais frias ou calçadas ou de qualquer outra fraude que pudesse ser acusada a empresa vendedora, que é idônea.

Infrações 03 e 05 – foi alegado que existe cerceamento do direito de defesa porque o autuado entende que as imputações não estão claras o suficiente para possibilitar a mais ampla defesa, ressaltando a ilegalidade e a constitucionalidade das normas que se referem às multas aplicadas. Transcreveu o art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96 e outros dispositivos legais, afirmando que a multa de 70% criada por lei pelo Estado da Bahia, sua estatuição foi ao arrepio da Constituição Federal. Destacou também, a não correção do débito pela “taxa selic” e a ausência de indicação de qual forma de correção monetária foi aplicada ao crédito tributário. Por fim, o defensor pede que seja tornado nulo o Auto de Infração, e estando suspensa a exigência do crédito tributário, não poderá o autuado ver-se tolhido de dar continuidade dos seus negócios, devendo ser expedida certidão negativa de débitos, ou positiva com efeitos negativos, e que o Sr. Inspetor Fazendário forneça autorização para emissão de notas fiscais regulares da empresa.

O autuante apresentou informação fiscal, dizendo que em relação ao primeiro item do Auto de Infração, o defensor transcreve e interpreta de forma equivocada o art. 741 do RICMS. Esclareceu que a infração se refere ao equipamento que sofreu uma intervenção técnica.

Infrações 06 e 07 – informou que o autuado fez pagamento e não contabilizou, e como não comprovou o ingresso de dinheiro no Caixa, não comprovou a origem dos recursos. Quanto à alíquota aplicada, disse que somente alguns produtos da cesta básica possuem uma alíquota menor, como alguns produtos supérfluos possuem alíquota maior. Se fosse possível discriminar o contribuinte teria feito, e não o fez.

Infrações 04 e 08 – ressaltou que não cabe apreciar matérias do âmbito do judiciário na esfera administrativa.

Infração 02 – esclareceu que se observando a fl. 78 do presente processo, verifica-se que as notas fiscais apresentadas não foram autorizadas pelo fisco e que a autorização impressa no rodapé da nota fiscal corresponde ao número de uma autorização do ano de 1998, quando foram autorizados os documentos fiscais de números 01 a 1500.

Infrações 03 e 05 – disse que o autuado alega cerceamento do direito de defesa porque não tinha nada a dizer ou eximir-se. Esclareceu que o contribuinte recebeu pessoalmente o Auto de

Infração, e toda a documentação, além de informações, inclusive quanto aos prazos e valores, caso resolvesse pagar o tributo exigido. Por fim, o autuante destacou que o contribuinte não apresentou provas nem qualquer alegação que merecesse atenção, e por isso, mantém a autuação em sua totalidade.

## VOTO

Quanto à nulidade argüida pelo defendant, constatei que o PAF está revestido das formalidades legais, haja vista que estão determinados o contribuinte, o autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, não estando presentes os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF.

Foi alegado que o procedimento fiscal está eivado de excessos e exageros, existe equívoco na fundamentação legal do Auto de Infração, entretanto, constata-se no presente processo que o procedimento fiscal foi desenvolvido de acordo com as normas regulamentares e, não implicariam nulidade da autuação fiscal as eventuais incorreções, e se houvesse erro na indicação de dispositivo regulamentar, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal.

Também, foi alegado cerceamento do direito de defesa, entretanto, não está comprovada nos autos a existência de vícios formais ou materiais que comprometam a eficácia da autuação fiscal. Assim, ficam rejeitadas as preliminares de nulidade requeridas nas razões de defesa.

Vale ressaltar que em relação ao argumento do autuado de inconstitucionalidade das normas que se referem às multas aplicadas, não se inclui na competência desta JJF a declaração de inconstitucionalidade de lei ou dispositivo regulamentar, conforme art. 167 do RPAF/99.

Quanto ao mérito, constata-se que o primeiro item do Auto de Infração trata de recolhimento de ICMS efetuado a menos, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, tendo em vista que foi apurada utilização de crédito presumido de acordo com o art. 743 do RICMS/97, quando houve alteração do programa do equipamento, tornando-o capaz de discriminar e quantificar as mercadorias, registrando separadamente os somadores distintos, conforme a situação tributária, no exercício de 2001.

No levantamento fiscal, foi constatado que os equipamentos têm condição de quantificar e discriminar mercadorias, separando por somadores distintos, de acordo com as diversas situações tributárias, e por isso, a apuração do imposto correspondente às operações de saídas de mercadorias acumuladas nas máquinas registradoras deve ser efetuada conforme previstos no art. 741 do RICMS/97.

Tendo em vista que os cálculos foram efetuados de acordo com o procedimento estabelecido pela legislação e que o autuado apenas justificou nas razões defensivas que possui cinco máquinas registradoras, todas elas com memória fiscal sem qualquer alteração intencional de dados, e não foi apresentado qualquer elemento de prova, nem dados divergentes dos cálculos elaborados pelo autuante, considero que é procedente este item do Auto de Infração.

A infração 02, é decorrente de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsificados, sendo alegado pelo autuado que não são notas fiscais frias ou calcadas ou de qualquer outra fraude que pudesse ser acusada a empresa vendedora, e que as xerocópias de duplicatas que anexou aos autos, fls. 419/420 comprovam o pagamento no sistema

bancário dos montantes correspondentes às mercadorias adquiridas, constantes nas notas fiscais. Entretanto, constata-se pela xerocópia de fl. 78 do PAF que a AIDF de nº 06200016721998, tem como data de autorização 09/07/1998 e data de validade 08/07/2000, e apesar disso, o número da mencionada AIDF foi consignado no rodapé dos documentos fiscais com data de 09/07/99 e validade de uso até 08/07/2001, ficando comprovado que os documentos não são válidos em virtude de constarem Autorização para Impressão que a eles não se refere. Por isso, considero que é subsistente a exigência fiscal.

Infração 03 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais, sendo alegado pelo defendant que existe cerceamento do direito de defesa porque o autuado entende que as imputações não estão claras o suficiente para possibilitar a mais ampla defesa.

Observo que não procedem as alegações defensivas, haja vista que foi anexado aos autos à fl. 23 demonstrativo elaborado pelo autuante, além das xerocópias das notas fiscais sem destaque do imposto, fls. 139 a 142, e que por isso, o crédito fiscal foi considerado indevido.

Vale ressaltar, que o autuado tomou conhecimento das planilhas constantes do PAF conforme atestado no próprio Auto de Infração assinado pelo representante legal do autuado.

Entendo que está correta a exigência fiscal, haja vista que a legislação prevê que o direito ao uso do crédito fiscal relativo as mercadorias recebidas, para efeito de compensação com o débito do imposto, é condicionado a que essas mercadorias recebidas pelo contribuinte tenham sido acompanhadas de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco (art. 91 do RICMS/97).

Infração 04 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com o imposto pago por antecipação tributária, conforme demonstrativo de fl. 23 e notas fiscais de fls. 134 a 138 dos autos, contestado pelo autuado sob o argumento de que não é possível aceitar a fixação de margem de lucro com a finalidade de assegurar que se alcance certo valor a ser tomado como base de cálculo do ICMS.

De acordo com os elementos acostados ao PAF, está caracterizada a infração apurada, tendo em vista que foram adquiridas as mercadorias constantes das notas fiscais objeto da autuação e estão incluídas no Regime de substituição tributária.

Infração 05 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais.

Neste item, foram apresentadas as mesmas alegações da infração 03, ficando apurado pelos demonstrativos anexados aos autos pelo autuante, fls. 23/24, bem como, através das xerocópias das notas fiscais, que o autuado utilizou os créditos fiscais em valores superiores aos destacados nos documentos fiscais, inexistindo dúvida quanto à descrição dos fatos constantes do Auto de Infração.

O RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, prevê no art. 91, reconhecimento do direito do contribuinte utilizar crédito para efeito de compensação do débito do imposto, chegando-se à conclusão de que o uso do crédito fiscal depende de serem cumpridas regras estabelecidas na legislação, conforme exemplos a seguir:

- o crédito estar expressamente disposto na legislação;

- o tributo estar destacado em documento fiscal idôneo emitido por contribuinte em situação regular;
- a alíquota aplicada ser adequada com a legislação;
- as operações subsequentes serem tributadas.

Ao adquirir a mercadoria e creditar-se do imposto destacado no documento fiscal, o contribuinte deve ter certeza quanto a legitimidade do crédito utilizado, e na hipótese de ocorrer qualquer impossibilidade de utilização do crédito, o mesmo deve ser estornado. Assim, considero procedente a exigência fiscal, tendo em vista que foram anexadas aos autos pelo autuante comprovação que houve utilização de crédito fiscal a mais pelo contribuinte.

Infração 06 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, e o defensor alegou que existe deficiência da autuação, porque entende que não se pode tributar por presunção, citando o art. 60 do RICMS/97, contestando também, a alíquota e a multa aplicadas.

Esta infração é apurada verificando-se a regularidade dos lançamentos efetuados na conta “caixa” através da análise da documentação correspondente aos débitos e créditos, verificação das efetivas datas de pagamentos e recebimentos em confronto com os registros efetuados, observando a ordem cronológica. Ao final, deve-se examinar o comportamento dos saldos da conta “caixa” do período em referência.

De acordo com a informação fiscal prestada pelo autuante, autuado fez pagamento e não contabilizou, não comprovou o ingresso de dinheiro no Caixa, nem a origem dos recursos.

Considero procedente este item da autuação fiscal, tendo em vista que, o suprimento de caixa de origem não comprovada indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas e não foi comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos, estando a irregularidade apurada embasada no art. 2º, § 3º, inciso II, do RICMS/97, sendo correta a alíquota de 17% aplicada no cálculo do imposto, e a multa está de acordo com o art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96.

Infração 07 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, sendo apresentadas pelo defensor as mesmas alegações do item anterior, argumentando que além da presunção tributária a fiscalização utilizou-se da alíquota de 17% e multa de 70% quando se sabe que a legislação não tipifica, não normatiza no contexto constitucional a presunção como imputação de fraude, ou seja, a matriz constitucional do ICMS define como fato gerador a saída de mercadoria do estabelecimento.

Observo que a falta de contabilização de entradas de mercadorias é prevista na legislação como uma presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, considerando que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Entretanto, considerando que no item anterior foi exigido imposto em decorrência de suprimento de caixa de origem não comprovada, no mesmo exercício, e a legislação também autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, entendo que neste item do Auto de Infração, não deve prevalecer a exigência fiscal, haja vista que a presunção de omissão de saídas do mesmo exercício já constou da infração referente ao

suprimento de caixa de origem não comprovada, em valor superior. Assim, considero insubsistente a acusação fiscal deste item do Auto de Infração.

Infração 08 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no anexo 88 do RICMS-BA, conforme demonstrativo de fls. 20/21, e o autuado apresentou as mesmas alegações referentes ao item 04 do Auto de infração, de que não é possível aceitar a fixação de margem de lucro com a finalidade de assegurar que se alcance certo valor a ser tomado como base de cálculo do ICMS, ainda que haja permissão ao contribuinte ressarcir-se daquilo que for inferior ao valor aleatoriamente fixado pelo Estado.

Constata-se que as mercadorias objeto da autuação fiscal estão enquadradas no Regime de Substituição Tributária, e por isso, a obrigatoriedade de recolhimento do tributo é prevista no art. 371, inciso I, combinado com o 125, inciso I, alínea “a” do RICMS/97. Assim, observa-se que a exigência fiscal está amparada na legislação.

O autuante elaborou os demonstrativos de fls. 20 e 21 do PAF, onde foram relacionadas as notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal, e o autuado não apresentou qualquer elemento de prova para contrapor a exigência fiscal. Entendo que subsiste infração apurada, e por isso, considero que é devido o ICMS por antecipação, conforme calculado pelo autuante nos demonstrativos acostados aos autos.

Vale ressaltar, que nas razões de defesa o defendente não contestou os cálculos dos itens impugnados nem apresentou qualquer demonstrativo ou levantamento para contrapor os dados apurados pelo autuante, sendo que, de acordo com o art. 123 do RPAF/99, a impugnação do sujeito passivo deve ser acompanhada das provas que o mesmo tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF/99).

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, haja vista que as infrações apuradas foram devidamente caracterizadas, exceto a infração 07, que foi considerada insubsistente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298942.0019/02-2, lavrado contra **SUPERMERCADO CINCO ESTRELAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$66.259,20**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$19.322,20, prevista no art. 42, inciso, II alíneas “a” e “d”, e inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e de 70% sobre R\$46.937,00, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96; e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2002.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR - JULGADOR