

**PROCESSO** - A.I. Nº 298942.0019/02-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SUPERMERCADO CINCO ESTRELAS LTDA.  
**RECORRIDOS** - SUPERMERCADO CINCO ESTRELAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JF nº 0435-02/02  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 26.03.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0092-11/03

**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. Modificada a Decisão. A falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. 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 preveja 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. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário apresentados ao Acórdão nº 0435-02/02, da 2ª JF, que julgou o presente Auto de Infração Procedente em Parte, por decisão unânime de seus membros, que exigia imposto e multa em razão das 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 suprimimento 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.

Na sessão realizada em 26-11-2002, a 2ª JF julgou Procedentes os itens 1 a 6 e 8 e Improcedente o item 7.

O Recurso de Ofício foi processado por ordem do Sr. Presidente deste CONSEF com base no que dispõe o §2º, acrescido ao art. 169 do RPAF/99, através da alteração introduzida pelo Decreto nº 7.851/00, por considerar que o resultado do julgamento levado a efeito configurou decisão manifestamente contrária à legislação tributária, com relação à infração constante no item 7 do Auto de Infração, bem como às provas constantes dos autos.

Quanto à esta infração, o Relator da Decisão Recorrida prolatou o seguinte voto:

*“Infração 7 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, sendo apresentadas pelo defendente 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.*

*Observe 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.”*

No Recurso Voluntário apresentado, o recorrente repetiu, literalmente, as suas razões trazidas na impugnação inicial, cujo “resumo” tomo a liberdade de trasladar do Relatório do Acórdão Recorrido:

*“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 equivocado de excessos e exageros.*

*Infrações 6 e 7 – foi alegado pelo defendente 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 tomando 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 4 e 8 – 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 inconstitucionalidade 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 2 – 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 3 e 5 – 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 inconstitucionalidade 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 defendente 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.”*

A Representante da PROFAZ se manifestou nos autos, dizendo considerar ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do Acórdão recorrido pois, no lançamento fiscal hostilizado, os fatos geradores do ICMS encontram-se identificados e comprovados, com clareza solar, não tendo o contribuinte apresentado qualquer prova capaz de elidir a legitimidade da ação fiscal, limitando-se a negar o cometimento das infrações sem apresentar qualquer documento fiscal ou mesmo demonstrativo de débito, com vistas a contestar os cálculos realizados pelo autuante.

Salientou que falece competência a este Conselho de Fazenda para analisar as diversas questões aduzidas pelo recorrente sobre a inconstitucionalidade da legislação tributária vigente, *ex vi* do disposto no RPAF/99.

Opinou, portanto, pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

## **VOTO**

Com relação à Nulidade argüida pelo recorrente, da mesma forma que o relator da 1ª Instância, verifico que o PAF está revestido das formalidades legais, determinando, com segurança, o infrator, 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.

Também não vislumbrei cerceamento do direito de defesa, como alegado, além do que as eventuais incorreções, ou possíveis erros na indicação de dispositivo regulamentar, não implicariam nulidade da autuação, pois, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade das normas que se referem às multas aplicadas, como bem lecionou a Representante da PROF AZ, falece competência a este Conselho de Fazenda para apreciá-las, *ex vi* do art. 167, I, do RPAF vigente.

Passo ao mérito das infrações sob Recurso Voluntário.

No que concerne à infração 1, 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, o que impede a utilização do crédito presumido previsto no seu art. 743, porque destinado às operações realizadas em máquina registradora sem capacidade de identificar as mercadorias saídas.

A infração 2 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 calçadas ou de qualquer outra fraude que pudesse ser acusada a empresa vendedora, e que as xerocópias de duplicatas que anexou aos autos, fls. 419 e 420 comprovam o pagamento no sistema bancário dos montantes correspondentes às mercadorias adquiridas, constantes nas notas fiscais.

Contudo, como salientado na Decisão hostilizada, vê-se pela cópia apensada à 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.

Corretamente, a 2ª JJF considerou subsistente a exigência fiscal.

No que concerne à infração 3, reputo correta a Decisão Recorrida, pois a legislação prevê que o direito ao uso do crédito fiscal relativo às 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).

No que tange ao item 4, a legislação veda a utilização de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com o imposto pago por antecipação tributária.

Da mesma forma, em relação à infração 5, é vedada a utilização de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais.

A 2ª JJF também agiu de forma acertada, ao julgar procedente a infração 6, pois o § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, preconiza que o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, e o contribuinte não logrou êxito em comprovar o ingresso de dinheiro no Caixa, nem a origem dos Recursos.

Quanto ao oitavo item, vê-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. A exigência fiscal está amparada na legislação.

Aprecio, agora, o Recurso de Ofício.

O item 7 trata de presunção legal da ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas.

O Relator da Decisão recorrida, apesar de observar que, segundo a legislação, a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a 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, julgou esta infração improcedente sob o argumento de que, considerando que no item 6 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, não deve prevalecer esta exigência fiscal, pois esta presunção de omissão de saídas, do mesmo exercício, já foi objeto da infração relativa ao suprimento de caixa de origem não comprovada, em valor superior.

Esta assertiva não pode ser feita como foi, de forma dogmática.

É necessária a análise do caso específico.

Exemplifico: se, numa auditoria de caixa, constata-se que notas fiscais de compra não foram contabilizadas, e estas são lançadas na reconstituição da conta “Caixa”, e daí apura-se saldo credor desta conta, a legislação autoriza a presunção já mencionada. Evidentemente, a mesma legislação autoriza a tal presunção em decorrência da falta de contabilização destas mesmas notas fiscais. Ocorre que, com o lançamento das notas fiscais na reconstituição da conta “Caixa”, estas modificaram o saldo da conta, e, aí sim, não se poderia exigir as duas irregularidades porque se sobrepõem, implicando em cobrança de imposto em duplicidade.

Não foi o que aconteceu no presente caso.

O autuante promoveu a glosa de lançamentos a débito na conta “Caixa” dos valores que não tiveram a sua origem comprovada, notadamente “empréstimos dos titulares”, registrados pelo contribuinte para fazer frente a seus pagamentos, contabilizados nesta conta. (item 6)

Da mesma forma, por inexistir recurso para pagamento de outras notas fiscais de compra, estas deixaram de ser escrituradas, o que foi objeto de outra exigência (item 7).

Ora, se estes pagamentos não contabilizados tivessem sido registrados, obviamente, o contribuinte teria que lançar mão de mais lançamentos a débito da conta “Caixa”, para que pudesse suportá-los.

Conclui-se, então, que, no caso em apreço, não houve superposição de cobrança de imposto.

Reputo correta a determinação do Sr. Presidente deste CONSEF para o processamento do Recurso de Ofício, vez que o resultado do julgamento levado a efeito configurou Decisão manifestamente contrária à legislação tributária, bem como às provas constantes dos autos, pois o item é procedente.

Pelo que expus, e considerando o teor dos art. 142 e 143, do RPAF/99, que rezam que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, o meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado pelo autuado e pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para modificar a Decisão

Recorrida, restaurando a exigência contida na infração 7, e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298942.0019/02-2, lavrado contra **SUPERMERCADO CINCO ESTRELAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$86.214,40**, acrescido das multas de 60% sobre R\$19.322,20, prevista no art. 42, , II “a” e “d”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e 70% sobre R\$66.892,20, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96; e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

CIRO ROBERTO SEIFERT – RELATOR

MARIA DULCE HANSELMAN RODRIGUES BALEIEIRO COSTA – REPR. DA PROFAZ