

**A. I. N°** - 298574.2131/02-2  
**AUTUADO** - GM SUPERMERCADOS LTDA.  
**AUTUANTE** - JOWAN DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - INFAZ IGUATEMI  
**INTERNET** - 20/11/03

#### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0450/01-03

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** CRÉDITO PRESUMIDO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Revisão fiscal demonstra que no mesmo período ocorrera lançamento de estorno de débito em valor inferior ao devido. Após as devidas retificações não evidenciadas diferenças de imposto a serem glosados. Infração descabida. **b)** ESTORNO DE DÉBITO A MAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Autuado demonstra a insubsistência parcial da autuação. **c)** UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Glosado os créditos presumidos e os estornos de débitos por ter o autuado efetuado os lançamentos fiscais procedendo aos ajustes como se fosse usuário de máquina registradora e, no período em questão já utilizava ECF permitindo a emissão de cupons indicando as diversas situações tributárias. Autuado elabora planilha demonstrando o valor devido, mês a mês, considerando as operações realizadas de acordo com sua situação tributária indicados nos cupons “Z” dos referidos equipamentos. Identificado diferença de imposto a recolher inferior ao apontado na autuação. Infração parcialmente subsistente. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado lançamento divergente entre a escrita contábil e a escrita fiscal, em relação a saídas por devolução de compras. Excluídas as parcelas alcançadas pela decadência. Infração subsistente em parte. 3. CONTA “CAIXA”. **a)** SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Autuado não comprova a procedência da presunção, inclusive, após revisão fiscal reconheceu devida a infração. Infração subsistente. **b)** SALDO CREDOR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Revisão fiscal demonstra não haver tributação em duplicidade em relação a infração anterior, no entanto, o valor do débito foi reduzido. Infração comprovada em parte. 3. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADA. ENCADERNAÇÃO IRREGULAR. MULTA. Inobservância de formalidade essencial na imposição da pena. Infração insubsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 07/06/02, exige imposto no valor de R\$ 299.360,87, em razão de ter sido apurada as seguintes irregularidades:

- 1) utilizou crédito fiscal presumido do ICMS relativo a mercadorias sujeitas à alíquota de 7% em valor superior ao permitido na legislação em vigor, no período de fevereiro/97 a maio/97 e julho/97 a dezembro/97, no total de R\$ 5.602,39;
- 2) utilizou crédito fiscal a maior por erro no estorno de débito relativo às entradas de mercadorias isentas, não tributadas ou sujeitas à substituição tributária, nos meses de setembro/97, novembro/97 e fevereiro/98, no total de R\$ 2.048,20;
- 3) recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. As saídas por devolução e cancelamentos de compras foram escrituradas no livro contábil – Razão, cujas cópias estão nos autos, além dos demonstrativos do ICMS a recolher, nos quais as bases de cálculo foram obtidas pela proporcionalidade da modalidade tributária, quando das entradas das mercadorias. Os lançamentos fiscais das saídas não foram escriturados, promovendo erro na determinação da base de cálculo, nos meses de janeiro a dezembro/97, no total de R\$ 61.204,45, mercadorias com alíquota de 7%;
- 4) recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. As saídas por devolução e cancelamentos de compras foram escrituradas no livro contábil – Razão, cujas cópias estão nos autos, além dos demonstrativos do ICMS a recolher, nos quais as bases de cálculo foram obtidas pela proporcionalidade da modalidade tributária, quando das entradas das mercadorias. Os lançamentos fiscais das saídas não foram escriturados, promovendo erro na determinação da base de cálculo, nos meses de janeiro a dezembro/97, no total de R\$ 9.735,16, mercadorias com alíquota de 17%;
- 5) recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. As saídas por devolução e cancelamentos de compras foram escrituradas no livro contábil – Razão, cujas cópias estão nos autos, além dos demonstrativos do ICMS a recolher, nos quais as bases de cálculo foram obtidas pela proporcionalidade da modalidade tributária, quando das entradas das mercadorias. Os lançamentos fiscais das saídas não foram escriturados, promovendo erro na determinação da base de cálculo, nos meses de janeiro a julho/97, no total de R\$ 3.129,11, mercadorias com alíquota de 12%;
- 6) o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS em virtude do não cumprimento ao disposto nos arts. 741 e 743, do RICMS/97, no que diz respeito a características e utilização do ECF – Equipamento Emissor de Cupom Fiscal. Nota-se a utilização de crédito fiscal do ICMS oriundo do ajuste de máquina registradora cujas cessações ocorreram em 06/02/98. Os equipamentos adquiridos, em substituição às máquinas registradoras cessadas, possuem características que permitem o cadastro das diversas situações tributárias, conforme cópias de redução “Z” dos referidos equipamentos, apurado de março/98 a outubro/98, no total de R\$ 162.767,87;
- 7) omissão de saída de mercadorias apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada. Acompanho o PAF, os demonstrativos elaborados com intuito de promover a proporcionalidade das situações tributárias cuja base de dados encontra-se nas respectivas entradas do estabelecimento, meses de abril, julho, setembro e outubro/98, no total de R\$ 9.121,19 (alíquota de 7%);

- 8) omissão de saída de mercadorias apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada. Acompanha o PAF: os demonstrativos elaborados com intuito de promover a proporcionalidade das situações tributárias cuja base de dados encontra-se nas respectivas entradas do estabelecimento, meses de abril, julho, setembro e outubro/98, no total de R\$ 25.264,50 (alíquota de 17%);
- 9) omissão de saída de mercadorias apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada. Acompanha o PAF: os demonstrativos elaborados com intuito de promover a proporcionalidade das situações tributárias cuja base de dados encontra-se nas respectivas entradas do estabelecimento, meses de abril, julho, setembro e outubro/98, no total de R\$ 3.129,92 (alíquota de 12%);
- 10) omissão de saída de mercadorias tributadas apuradas através de saldo credor na conta “Caixa”. Acompanha o PAF: os demonstrativos elaborados com intuito de promover a proporcionalidade das situações tributárias cuja base de dados encontra-se nas respectivas entradas do estabelecimento, meses de janeiro, março, junho, julho e agosto/98, no total de R\$ 5.365,56 (alíquota de 7%);
- 11) omissão de saída de mercadorias tributadas apuradas através de saldo credor na conta “Caixa”. Acompanha o PAF: os demonstrativos elaborados com intuito de promover a proporcionalidade das situações tributárias cuja base de dados encontra-se nas respectivas entradas do estabelecimento, meses de janeiro, março, junho, julho e agosto/98, no total de R\$ 10.901,65 (alíquota de 17%);
- 12) omissão de saída de mercadorias tributadas apuradas através de saldo credor na conta “Caixa”. Acompanha o PAF: os demonstrativos elaborados com intuito de promover a proporcionalidade das situações tributárias cuja base de dados encontra-se nas respectivas entradas do estabelecimento, meses de janeiro, março, junho, julho e agosto/98, no total de R\$ 704,77 (alíquota de 12%);
- 13) o contribuinte apresentou o livro Registro de Entrada do exercício de 1997, encadernado faltando os meses de agosto a dezembro, dificultando os trabalhos desenvolvidos durante a ação fiscal, multa no valor de R\$ 397,10.

Anexo ao processo, demonstrativos e cópias de documentos e livros fiscais e contábeis, às fls. 22 a 324.

O autuado, às fls. 329 a 336, apresentou defesa alegando o seguinte:

Item 1 – utilizou os créditos presumidos a menos, cujos créditos podem ser compensados com os créditos utilizados a mais, configurando uma justa compensação. Não foram observados os livros fiscais da empresa que demonstram ser impropriedade a infração, conforme planilha anexada ao processo;

Item 2 – os créditos a mais por erro no estorno de débito relativo às entradas de mercadorias isentas e não tributadas ou sujeitos a substituição tributária poderá ser compensado, por ser utilizado crédito inferior ao crédito presumido, planilha anexada ao processo;

Itens 3, 4 e 5 – as saídas por devolução e cancelamento de compras foram escrituradas corretamente nos livros fiscais. Houve ajustes contábeis por razões societárias. Assim, entendeu existir erro, só que não nos livros fiscais;

Item 6 – a fiscalização destacou a planilha da composição dos débitos e créditos e ICMS pagos, não atentando que considerou o débito na sua totalidade (17%), tendo nas fitas “Z” não considerado as mercadorias isentas, não tributadas, substituição tributária e cesta básica;

Itens 7, 8, 9, 10, 11 e 12 – os recursos foram recebidos de diversas fontes (terceiros) por estar o autuado em dificuldade financeira;

Item 13 – ocorreu uma falha no encadernamento do livro Registro de Entrada de 1997, não se justificando uma ação arbitrária do Fisco, já que a documentação foi totalmente entregue, inclusive os livros Registro de Saída e Apuração.

Concluiu requerendo a improcedência e arquivamento do Auto de Infração.

O autuante informou, à fl. 384, que o procedimento de fiscalização teve como base a escrituração fiscal e contábil e os respectivos documentos. Toda infração consta o respectivo demonstrativo. A defesa apresentou argumentações contestando a procedência fiscal, sem demonstrar a fundamentação legal das suas alegações. Manteve a autuação.

Esta Junta de Julgamento Fiscal deliberou que o processo fosse encaminhado em diligência a ASTEC/CONSEF, solicitando que Auditor revisor procedesse “in loco” revisão dos lançamentos, observando o abaixo solicitado:

1) proceder o refazimento da conta corrente fiscal do ICMS, mês a mês, apontando, para os exercícios de 1997 e 1998, os valores efetivamente devidos e os recolhidos, apurando, assim, as diferenças por recolhimento a menos. Levando-se em conta, na apuração da conta corrente mensal, os valores dos ajustes relativos ao “valor Crédito Presumido” apontado no levantamento do autuante, fls. 22 e 23, relativos aos créditos presumidos nas saídas de mercadorias tributadas a 7% e nas saídas de mercadorias isentas, não tributadas e antecipadas;

2) trazer esclarecimento ao processo, em relação aos valores autuados apontados nos itens 3, 4 e 5 do Auto de Infração, examinando a escrita contábil e fiscal do contribuinte;

3) examinar se procede aos argumentos do defendente em relação ao item 6, refazendo o levantamento das saídas tributadas, isentas, não tributadas e com substituição tributária, de acordo com as informações contidas nas leituras do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, haja vista que o mesmo já fornece em separado os valores das saídas individuais por tipo de operação;

4) refazer o demonstrativo do “Caixa”, mês a mês, apontando os valores que originaram suprimento de origem não comprovada e saldo credor de caixa, haja vista que em se tratando de omissão de saída de mercadorias tributadas, anteriormente realizadas, presunção legal prevista no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, apuradas num mesmo exercício, para que não fique caracterizada a bi-tributação, necessário se faz que seja demonstrado conjuntamente se tal fato, neste caso, não ocorreu.

Em atendimento ao solicitado, revisor da ASTEC, mediante Parecer nº 0032/03, informou o seguinte:

- que o 1º item envolve as infrações 01 e 02, as quais tratam de apuração de valores de “créditos presumidos e de “estorno de débito”. Esclareceu, o diligente, que deveria o autuante ter analisado conjuntamente os valores vinculados as citadas infrações, já que ambas interferem no saldo mensal da conta corrente fiscal. Corrigidos este procedimento, a pedido da relatora deste PAF, se chegou aos valores expostos na tabela 01, acostada ao anexo 05 do parecer. Concluiu, informando que salvo no tocante ao mês de fevereiro/98 que remanesce um saldo devedor no valor de R\$209,41, as demais exigências fiscais desaparecem;

- o 2º item envolve as infrações 03, 04 e 05, por se tratar de diferença de alíquota aplicável a cada uma delas. O autuante as agrupou considerando as alíquotas de 7% (infração 3); 17% (infração 4) e 12% (infração 5). O revisor esclareceu que os lançamentos feitos a título de devolução de compras não correspondem aos registros feitos no livro Razão (conta “mercadorias”). Os valores

lançados no livro RAICMS são bem inferiores, chegando mesmo a inexistirem em alguns meses (setembro/97- fl. 145 , novembro/97 – fl. 151 e, dezembro/97 – fl. 154. Informou que em razão de tal fato, solicitou a obtenção de documentos e informações, junto ao autuado. No entanto, este limitou-se a dizer que o demonstrativo pedido já estava acostado a peça de defesa. Ocorre que os demonstrativos que acompanham a impugnação não se mostram capazes de chegar a outras conclusões, além das que já relatou. Disse que tomando-se por base os demonstrativos fiscais, não foi possível se saber quais os valores de crédito que o sujeito passivo, de fato, teria utilizado indevidamente, por conta da falta de registro fiscal das operações de devolução de compra. Da mesma forma, não foi possível identificar quais as notas fiscais objeto de tais devoluções e, não dá para se saber se daria a correlação entre cada uma destas notas fiscais e os valores objeto da autuação.

Observou que o autuante sustentou toda a fiscalização com base nos valores registrados nos livros Razão e RAICMS, que para casos como este o mais indicado seria listar todas as notas fiscais de saídas, objeto das operações de devolução, para se poder fazer a correlação entre cada uma delas. Concluiu seu posicionamento técnico informando que, se por um lado, os demonstrativos fiscais não permitem se saber quais as notas fiscais de saídas por devolução de compras que não teriam sido lançados na escrita fiscal; por outro, o autuado, durante a realização da presente diligencia não colaborou para que se esclarecesse melhor a questão;

- o 3º item diz respeito a infração 06, informou que a vista do levantamento fiscal (fl.31), que é idêntico ao da fl. 49, nota-se que o procedimento adotado pelo autuante resumiu-se em glosar o crédito utilizado pelo impugnante, no tocante a “cesta básica”, “isentas ou não tributadas” e “outras”, tomando como base os valores do RAICMS. Exemplificou que no mês de março/98, o autuante glosou o crédito fiscal no montante de R\$1.021,09, relativo a cesta básica; de R\$ 8.596,98, relativo a isentas ou não tributadas; e de R\$7.389,90, em relação a outras, totalizando a exigência do ICMS, a título de “Crédito utilizado indevidamente” a quantia de R\$17.007,97 e que tais valores foram extraídos no livro RAICMS/98. Cabendo ressaltar que ao transportar o valor para o Auto de Infração, a alíquota de 7% indicada no demonstrativo de débito, ao que tudo indica, foi colocada para que o sistema de emissão de Auto de Infração pudesse chegar à uma base de cálculo.

Que a questão se resume em saber, de fato, se os equipamentos existentes na empresa, a partir de fevereiro/98, eram ou não capazes de quantificar e discriminar as mercadorias (saídas) de acordo com as diversas situações tributárias e de acordo com as alíquotas aplicáveis às operações. Listou identificando os equipamentos, com suas marcas, modelo, número de fabricação, início do uso. Concluindo que pelas características dos equipamentos, estes eram capazes de discriminar e quantificar as saídas das mercadorias, conforme as diversas situações tributárias e as devidas alíquotas aplicáveis. Assim, o sujeito passivo não tinha mais razão em lançar mão do estorno de débito ou de crédito presumido. Esclareceu, ainda, o revisor, que já era possível saber o exato valor do ICMS devido pelas saídas e que os próprios cupons fiscais trazidos aos autos, pelo autuante, comprovam tal fato. Não procedendo aos argumentos defensivos que, inclusive, em nenhum momento se referiram à parte valorativa da autuação.

- o item 4º da diligencia engloba as infrações 7, 8 e 9 que tratam de suprimento de caixa de origem não comprovada, bem como as infrações 10, 11 e 12, que diz respeito a saldo credor de Caixa.

Informou que as infrações acima citadas têm seus fatos geradores agrupados em função da alíquota aplicável, ou seja, 7%, 12% e 17%.

Em relação ao suprimento de caixa de origem não comprovada esclareceu que o autuante indicou os valores de R\$ 130.00,00, R\$ 25.000,00, R\$ 110.00,00 e R\$40.000,00. No entanto, não localizou o valor correspondente a R\$40.000,00 no livro Razão/Caixa do autuado. Que os

suprimentos de origem não comprovada dizem respeito a débitos da conta Caixa a título de “Empréstimos de Terceiros” e que não encontrou documentos ou explicações que esclarecessem o porquê do entendimento de que tais valores seriam de origem não comprovada. Emite posicionamento quanto ao fato de o autuante ter rateado a base de cálculo entre as alíquotas de 7%, 12% e 17%.

No tocante ao saldo credor de caixa esclareceu que a fiscalização teve como ponto de partida o levantamento de fl. 37, onde foram computados os recebimentos de numerários e os pagamentos, apurando em alguns meses saldo credor, cuja base de cálculo foi rateada entre as alíquotas de 7%, 12% e 17%.

Como foi solicitado pela Junta de Julgamento que fosse esclarecido se havia possibilidade de estar ocorrendo cobrança de imposto em duplicidade, em face da natureza das infrações (suprimento de caixa de origem não comprovada e saldo credor de caixa), ambas ocorridas no exercício de 1998, o revisor informou que esta possibilidade não se materializou.

Observou não caber ao diligente refazer todo o trabalho de fiscalização, o que ocorreria se fosse refeito “o demonstrativo do Caixa”, mês a mês, solicitado pela Junta de Julgamento, inclusive o caso em análise não se mostra necessário tal refazimento por não retratar cobrança de imposto em duplicidade.

Novamente o autuado, às fls. 434 a 444, através de seu representante, argüiu a nulidade do Auto de Infração sob o fundamento de que foi solicitada diligência pela julgadora e que o revisor fiscal aduziu não caber ao diligente refazer todo um trabalho de fiscalização no tocante ao demonstrativo do Caixa, mês a mês. Assim, entendeu o sujeito passivo que a Junta de Julgamento pretendeu o refazimento dos cálculos constante do Auto, implicando numa nova fiscalização. E, que o CONSEF tem, em reiteradas decisões, se manifestado no sentido da impossibilidade de se refazer demonstrativo do Caixa em processos com manifestos equívocos, uma vez que implicaria uma nova fiscalização.

Também alegou que o revisor mencionou que o autuante criou métodos de cálculos matemáticos que o legislador não autoriza, não podendo prosperar o lançamento tributário, já que o autuante não pode criar auditorias, ferindo o princípio da segurança jurídica.

No tocante ao resultado da diligência alegou que o item 01, envolve as infrações 1 e 2. Que o valor relativo ao mês de fevereiro/98, o próprio relator informou que poderia desaparecer o saldo devedor, uma vez que não foi apurado os créditos presumidos relativo ao mês em análise.

Quanto ao item 02 - infrações 3, 4 e 5, argumentou que não se pode demonstrar para apuração de suposto débito sem se utilizar dos documentos que lhe são indispensáveis. E requereu nova diligência para exame com base nas notas fiscais de saídas, objetos das operações de devolução.

Item 03 - infração 6, manteve os mesmos argumentos iniciais e, que o revisor da mesma forma entendeu ao dizer que, ao que tudo indica, a alíquota foi colocada no demonstrativo de débito apenas para que o sistema de emissão do Auto de Infração pudesse chegar a uma base de cálculo, a partir do valor do imposto. Assim, entendeu se tratar de cerceamento de defesa, considerando base de cálculo arbitrária, com apresentação de valores confusos. E que o auditor não provou a suposta infração.

Item 04 - infrações 7, 8, 9, 10, 11 e 12, protestou dizendo que o revisor disse não ter localizado quaisquer documentos ou explicações para justificar serem de origem não comprovados os valores lançados a título de empréstimos de terceiros.

Concluiu pela nulidade ou improcedência da autuação.

Novamente esta Junta de Julgamento encaminhou o processo em diligência a ASTEC/CONSEF, para que fosse atendido o abaixo:

- 1) Como foi apontada diferença a recolher na conta corrente fiscal do ICMS, do mês de fevereiro/98, em relação aos estornos de débito, e, no entanto, não foram observados se o autuado consignou, neste mês, lançamento a menos em relação ao “crédito presumido”, necessário se faz que o diligente procedesse a revisão dos lançamentos dos créditos presumidos, na conta corrente fiscal do mês de fevereiro/98, apontando, se houver, diferença de imposto a recolher, a fim de dirimir a dúvida suscitada na revisão fiscal anteriormente realizada.
- 2) Refazer o demonstrativo do “Caixa”, mês a mês, apontando os valores que originaram suprimento de origem não comprovada e o saldo credor de caixa. Na apuração do saldo credor de caixa devem ser incluídos os valores que foram debitados na conta “Caixa”, objeto da ação fiscal apontada como “suprimento de origem não comprovada” e, excluídos, do levantamento, os valores lançados a crédito da conta “Caixa” como pagamentos de valores relativos aos “Empréstimos de Terceiros”, haja vista que em se tratando de omissão de saídas de mercadorias tributadas, anteriormente realizadas, presunção legal prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, apuradas num mesmo exercício, não fique caracterizada a bi-tributação.
- 3) Considerando, ainda, em relação aos itens 7, 8 e 9 dos autos, como o revisor disse não ter identificado o lançamento a débito da conta “caixa” de Empréstimos de Terceiros, no valor de R\$ 40.000,00, deve o revisor confirmar se tal lançamento a débito da conta “Caixa” existe, ou se existem outros que o autuado tenha contabilizado como “Empréstimos de Terceiros”, no exercício fiscalizado.

O revisor, às fls. 452 a 455, atendendo ao solicitado, mediante Parecer ASTEC nº 0177/03, elaborou quadro demonstrativo da conta corrente fiscal do ICMS dos meses de janeiro e fevereiro de 1998, apontando os valores utilizados e os corretamente calculados em relação ao crédito presumido e estorno de débito, apontando saldo credor para o mês de janeiro/98 e saldo a recolher para o mês de fevereiro, no valor de R\$ 126,91.

Esclareceu que já constavam do demonstrativo do autuante os valores relativos a suprimento de caixa de origem não comprovada e que foram reduzidos os pagamentos de empréstimos nos valores de R\$ 8.125,00 e R\$ 11.855,00 (meses de fevereiro/98 e maio/98).

Quanto ao empréstimo de terceiros, no valor de R\$ 40.000,00 informou que analisando os documentos verificou que às fls. 62 e 63 consta recebimento de dois empréstimos, no valor de R\$ 20.000,00 cada, totalizando R\$ 40.000,00, enquanto que no livro Caixa, às fls. 217/221, só consta um lançamento no valor de R\$ 30.000,00.

Concluiu que o saldo credor de caixa em diversos períodos foi de:

Janeiro/98 – base de cálculo R\$ 7.667,09

Março/98 – base de cálculo R\$ 2.859,19

Junho/98 - base de cálculo R\$ 32.700,79

Agosto/98 – base de cálculo R\$ 81.751,17

Esclareceu que em relação ao empréstimo no valor de R\$ 40.000,00, este deverá prevalecer por se tratar de recebimentos de numerários e que deve ter havido erro de escrituração quanto ao valor lançado.

O autuado, às fls. 463 a 472, ao se manifestar sobre o parecer do segundo diligente, alegando que exceto a imposição fiscal relativa aos itens 1 (parcial), 7, 8, 9 e 13 (total), os demais itens contêm procedimentos em descompasso com as normas vigentes, passando a argumentar que:

1) Em relação as infrações 1 e 2, os revisores concluíram que o débito resultaria no mês de fevereiro de 1998, tendo o primeiro revisor apontado o valor de R\$ 209,41 e o segundo o valor de R\$126,91. No entanto, alegou que a diferença devida para o mês de fevereiro de 1998 seja de R\$ 55,97.

2) Infrações 3, 4 e 5, recolhimento a menos do imposto por erro na determinação da base de cálculo, em face de devoluções de compras lançadas na contabilidade. Que não consta referência dos revisores em relação a estes itens da autuação. O autuante fez a comparação entre os lançamentos da contabilidade e dos livros fiscais e exigido ICMS, no entanto, tais erros não passam de equívocos na contabilidade sem repercussão tributária, uma vez que inexistente operação de devolução sem documentação fiscal. Observou, ainda, que no mês de janeiro/97 inexistente devolução decorrente de cancelamento de compras e o autuante envolvendo números dos meses de outubro, novembro e dezembro/96, num total de R\$ 555.583,73, aplicou índice de 66,88%, resultando numa base de cálculo de R\$ 371.582,19, com ICMS a recolher em R\$ 26.010,75. Inclusive, o Auto de Infração foi lavrado em 2002 e já havia decaído a imposição de fato supostamente ocorrido em 1996.

Observou que todas as compras de janeiro de 1997 totalizaram R\$ 245.827,85, não podendo ter cancelado R\$ 555.583,73. Que se as razões não fossem suficientes para tornar insubsistente a imposição fiscal, o fato de o autuante aplicar índices para o levantamento das bases de cálculo é o bastante para a decretação da insustentabilidade da ação fiscal.

Infração 6 – utilização indevida de crédito do ICMS, o sujeito passivo argumentou que apesar não utilizar os dados dos ECFs para separar os produtos isentos, tributados e outros, efetuou o lançamento utilizando as regras instituídas para máquina registradora, ou seja, considerou todas as saídas pela sua totalidade aplicando a alíquota de 17%. Assim, se o contribuinte já era obrigado a utilizar sistemática diferente para ajustar as novas regras, também, caberia ao autuante apurar o débito através dos cupons leitura Z, montar planilha a fim de verificar se houve débito ou crédito do imposto.

Que elaborou planilha (fls. 509 a 541) englobando todo o movimento efetuado através dos equipamentos em uso, no período de março a setembro de 1998, tendo apurado o imposto devido sobre as mercadorias tributadas já expurgadas as saídas, isentas e substituídas. Do resultado, obteve uma diferença a recolher no mês de março de 1998, no valor de R\$ 1.284,41.

Infrações 7, 8 e 9 – suprimento de caixa de origem não comprovada. Argumentou que não tendo apresentado a documentação exigida, reconheceu a infração imputada nos valores autuados, cujos débitos representam as quantias de R\$ 9.121,19, R\$ 25.264,50 e R\$ 3.129,92.

Infrações 10, 11 e 12 – saldo credor de caixa. Disse que o autuante não discriminou de onde provém os números apurados e que efetuou cálculos considerando as alíquotas de 7%, 12% e 17%, deveria, também considerar a proporcionalidade do movimento das mercadorias isentas e substituídas. Assim, como não o fez entendeu ser ilegal a imposição fiscal.

Que ao elaborar o demonstrativo analítico denominado Demonstrativo do Imposto devido decorrente do Saldo Credor das Disponibilidades no Exercício, o autuante não demonstrou a origem daqueles valores. Já o segundo diligente ao apresentar seu relatório mencionou que os valores referentes a suprimento de caixa de origem não comprovada, constantes no livro Caixa já constaram do demonstrativo do autuante. No entanto, só existe o livro Razão onde consta a conta “Caixa” cujos lançamentos referente ao exercício fiscalizado encontram-se escriturados. Argumentou que foram indicadas as fls. 192, 206, 212 e 217 do livro Caixa e tais folhas não existem.



Também, observou que no Auto de Infração foi apurado um débito no valor de R\$ 16.971,65, enquanto que o revisor apontou um débito de R\$ 21.364,11, fato inaceitável na legislação vigente.

Entendeu serem nulos os referidos itens da autuação, com base no disposto no art. 18, IV, do RPAF/99

Concluiu reconhecendo procedentes os valores correspondentes aos itens 01 e 02 (parcialmente) no valor de R\$ 55,37; itens 07, 08 e 9 (total) no valor de R\$ 37.515,61 e item 13 (total), no valor de R\$ 397,10.

Anexou cópias reprográficas: do levantamento da conta corrente fiscal, do Registro de Apuração do ICMS, dos Mapas Resumo ECF, do Demonstrativo da real situação tributária - meses de março a outubro/98 e das folhas do livro Razão relativo a conta “Caixa”, tudo às fls. 473 a 598.

Às fls. 601 a 605, o autuado através de seu representante fazendo um resumo dos fatos já impugnados concluiu pela improcedência da autuação.

À fl. 608, o autuante informou que o crédito tributário lançado foi embasado nas informações fisco/contábeis, fornecidas pelo autuado e que foram utilizadas a proporcionalidade quanto à forma de tributação das entradas de mercadorias, quais sejam tributadas, isentas ou não tributadas e outras, evitando o excesso apontado pelo autuado no seu último pronunciamento. Assim, a aplicação do procedimento adotado está sincronizado com a norma jurídica, bem como adequado ao fim a ser alcançado que é a apuração do ICMS devido. Que a acusação fiscal além de estar submissa ao princípio da legalidade, atendeu aos princípios administrativo-constitucionais implícitos da razoabilidade e da proporcionalidade, certamente ao da segurança jurídica.

No tocante as infrações 01 e 02, disse que o sujeito passivo, dentro do prazo decadencial, poderá requerer possível restituição do ICMS pago a mais.

Esclareceu ainda, que o ônus da prova caberia ao sujeito passivo da obrigação tributária e, tendo a oportunidade de se manifestar não o fez conforme consta do resultado das revisões fiscais. Manteve a autuação.

## VOTO

Verifico que o imposto exigido nos itens 1 a 6, diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal e recolhimento a menos do imposto por erro na determinação da base de cálculo. Os itens 7 a 12 fazem referência a omissão de saída de mercadorias, decorrente de saldo credor da conta “Caixa” e suprimimento de “Caixa”. O item 13 decorreu de descumprimento de obrigação acessória por encadernação incompleta do livro Registro de Entrada do exercício de 1997.

Na peça de defesa, o sujeito passivo argumentou que não foram observados os créditos presumidos a menos e a utilização de crédito em valor inferior ao presumido. Também, afirmou estarem corretas as escriturações fiscais das saídas por devolução e cancelamentos de compras, já que os ajustes contábeis foram por razões societárias.

Argumentou, ainda, que na composição dos débitos, créditos e ICMS pagos, o autuante não observou que considerou o debito na sua totalidade como sendo tributado a alíquota de 17%, sem levar em conta as saídas das mercadorias isentas, não tributadas, substituição tributária e cesta básica.

Quanto aos itens 7 a 12, afirmou que em razão de estar enfrentando dificuldades financeiras, obteve os recursos de diversas fontes (terceiros). Já em relação ao item 13, reconheceu ter havido falha no encadernamento, no entanto tal fato não implicou em dificuldade dos

trabalhos da fiscalização, já que a documentação foi totalmente entregue, inclusive os livros Registro de Saída e Apuração.

O processo foi encaminhado em diligência a ASTEC/CONSEF por duas vezes no intuito de elucidar as dúvidas existentes nos autos. Tendo, o autuado, ao tomar ciência da segunda revisão fiscal reconhecido não possuir quaisquer elementos de prova que desconstituísse a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributadas, ao contabilizar em sua escrita o ingresso de numerário a título de “Empréstimos de terceiros”. Também reconheceu não ter encadernado o livro Registro de Entradas, do exercício de 1997, sendo aplicado multa por descumprimento de obrigação acessória. Ainda, em relação aos itens 1 e 2, reconheceu ser devido apenas o valor de R\$ 55,37.

Da análise das peças que compõem o presente Auto de Infração, constato o seguinte:

Em relação aos itens 1 e 2 do Auto de Infração, foi solicitado que auditor diligente refizesse a conta corrente fiscal do ICMS, no período de 1997 e 1998, uma vez que o autuante na apuração do imposto, mês a mês, ao proceder os ajustes, o fez de forma a individualizar os créditos presumidos e os estornos de débitos, sem, contudo, ajustar em cada mês os valores apontados para mais e para menos, dentro do próprio mês de apuração, a fim de determinar qual o valor que foi efetivamente utilizado a mais. Assim, o primeiro revisor fiscal refez a conta corrente fiscal do ICMS até o mês de janeiro/98, omitindo-se de concluir o mês de fevereiro/98, tendo sido atendido quando da segunda revisão, em parecer da ASTEC nº 0177/03, ficando demonstrado existir uma diferença de imposto a recolher em razão de utilização de crédito fiscal a mais por erro no estorno de débito, no valor de R\$ 126,91. Porém, o autuado ao se manifestar anexou levantamento e cópia do livro RAICMS demonstrando que a diferença era de apenas R\$ 55,37. Assim, analisando o demonstrativo apresentado pelo sujeito passivo em confronto com os registros fiscais apresentados concluiu deva ser exigido o imposto relativo ao mês de fevereiro de 1998, decorrente da infração 02, no valor de R\$ 55,37 e, descaber a exigência apontada na infração 01

As infrações 3, 4 e 5, dizem respeito a saídas por devolução e cancelamento de compras escrituradas no livro contábil do sujeito passivo em divergência com os lançamentos consignados nos livros fiscais. Foi solicitado por esta Junta de Julgamento que revisor fiscal da ASTEC/CONSEF, em diligência *in loco* examinasse as escritas contábil e fiscal do autuado para constatação da irregularidade apontada nos autos.

O diligente esclareceu que efetivamente os lançamentos na contabilidade do autuado a título de devolução de compras não correspondiam aos registros na escrita fiscal, já que os consignados nos livros fiscais eram bem inferiores, chegando a não existirem em alguns meses. No entanto, solicitou a apresentação dos documentos fiscais que deram origem ao lançamento não sendo atendido.

Quanto ao fato de o revisor observar que o autuante adotou a proporcionalidade para determinação do valor do imposto, ressalto que a falta de apresentação dos documentos fiscais que deram origem aos lançamentos justificam a adoção da proporcionalidade no tocante à entradas (tributadas – alíquotas de 7%, 12% e 17%, bem como isentas e outras), o que, *a priori*, só beneficiou o contribuinte, já que a não apresentação dos documentos inviabilizou a determinação com segurança do valor de crédito que o sujeito passivo teria utilizado indevidamente em decorrência da não apuração na conta corrente fiscal das operações de devolução de compras, ou seja, houve saída da mercadoria sem a devida escrituração.

Assim, como a guarda e conservação dos documentos fiscais é de responsabilidade do autuado, deveria tê-los apresentado tanto ao autuante quanto ao revisor. Não o fazendo, restaram provadas as infrações. Entretanto, observo que no valor correspondente ao mês de janeiro/97, o

autuante incluía lançamentos correspondentes aos meses de setembro/96 a dezembro/96, em relação ao qual já havia decaído o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, ou seja, como a autuação se deu no exercício de 2002, os fatos ocorridos em 1996 caducaram a partir de 01/01/2002. Desta maneira, deve ser excluída do total do débito do item 03 do Auto de Infração a diferença relativa aos meses acima citados, no valor de R\$ 26.010,75, passando o valor devido relativo ao mês de janeiro/97, vencimento 09/02/97 para 1.441,02.

Quanto ao item 6, o revisor esclareceu ter ficado evidenciado que o autuado mesmo já utilizando Equipamento Emissor de Cupom Fiscal capaz de identificar as saídas de mercadorias pelas suas alíquotas procedeu, nos meses de março a outubro de 1998, a escrituração de seus livros fiscais efetuando os ajustes, ou seja, lançando creditamento do imposto a título de “estorno de débito” e de “crédito presumido”, tendo, o autuante glosado os créditos fiscais relativos a “cesta básica”, “isentos ou não tributados” e “outras”, todos os valores extraídos do livro RAICMS.

O sujeito passivo, ao tomar conhecimento das revisões fiscais argumentou que o autuante considerou todas as saídas pela sua totalidade aplicando a alíquota de 17% e, que antes de glosar os créditos presumidos caberia ter feito a sua conta corrente fiscal através dos cupons “Z” dos ECFs. Assim, elaborou planilha, às fls. 509 a 541, englobando todo o movimento efetuado através dos equipamentos em uso, no período de março a outubro de 1998, tendo apurado o imposto devido sobre as mercadorias tributadas já expurgadas as saídas, isentas e substituídas. Do resultado, obteve uma diferença a recolher, no mês de março de 1998, no valor de R\$ 1.284,41, que reconheceu devida.

Entendo que em se tratando de exigência de imposto com base na conta corrente fiscal, mês a mês, já que a autuação diz respeito a escrituração irregular, ou seja, foi adotado procedimento ultrapassado para os fatos ocorridos naquele período, já que o autuado não observou que não mais utilizava máquinas registradoras, e sim, ECFs, equipamento identificador por tipo de operação (tributada, isentas e outras), não deve, simplesmente, ser exigida a glosa dos créditos como fez o autuante, e sim, apurar o ICMS efetivamente devido em cada período de apuração, na forma prevista na norma regulamentar. Como o defendente elaborou planilha detalhando todo o imposto devido pelas saídas tributadas com suas respectivas alíquotas e, como base nesses dados apresentou, à fl. 541, quadro demonstrativo do resultado do imposto apurado mês a mês, identificando que apenas houve diferença por recolhimento a menos no mês de março/98, no valor de R\$ 1.284,41 e o autuante ao prestar sua informação, a respeito dos novos elementos juntados pelo impugnante, silenciou a respeito do fato. Desta maneira, concluo que deva ser acolhido o refazimento da conta corrente fiscal, do período de março a outubro de 1998, apresentado pelo sujeito passivo, onde o autuado evidencia terem sido expurgadas as saídas isentas e substituídas e apurado o débito do imposto sobre as saídas tributadas à alíquota de 7%, 17% e 25%, com base nos valores consignados nos cupons “Z” dos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal, tendo apresentado planilha do cálculo (fls. 509 a 540). Assim, o débito apontado para este item da autuação passa para R\$ 1.284,41 relativo ao mês de março de 1998, vencimento para 09/04/98.

As infrações 07, 08 e 09, tratam de suprimento de caixa de origem não comprovada. Neste sentido, observo que a irregularidade apurada na presente ação fiscal está devidamente respaldada na norma expressa no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, cuja previsão legal é de que a empresa realizou operações de saída de mercadorias tributadas, sem a emissão do documento fiscal, a menos que comprove a improcedência da presunção. Neste sentido, o próprio autuado, após revisão fiscal, se manifestou reconhecendo o cometimento da infração ao afirmar, à fl. 470, que: “... tendo em vista que os supridores não apresentaram a documentação exigida,

forçoso é reconhecer a infração imputada nos valores autuado...”, cujo débito apontado totaliza R\$ 37.515,61.

Também, as infrações 10, 11 e 12, tratam de presunção de omissão de saída de mercadorias, apuradas através de identificação de saldo credor de caixa.

Foi requerido, em diligência por esta Junta de Julgamento Fiscal, que fosse refeita a conta “CAIXA”, no sentido de incluir no levantamento as receitas não comprovadas que foram objeto da exigência do imposto relativas aos itens 7, 8 e 9, do Auto de Infração (suprimento de caixa de origem não comprovada – Empréstimos de Terceiros), e que fossem, também excluídos os valores lançados a crédito da conta “Caixa” a título de pagamentos de empréstimos de terceiros, uma vez que não havendo a comprovação da procedência de tais ingressos, o que resultou, inclusive na confirmação, pelo próprio defendente, de que tais ingressos provieram de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Assim, descaracterizada também está a contabilização das saídas de numerário a título de pagamento de empréstimos. Tal fato visou não ficar caracterizada a cobrança do imposto em duplicidade.

O auditor revisor, através do Parecer ASTEC nº 0177/2003, procedendo ao refazimento da conta “Caixa”, em atendimento ao acima solicitado, apurou a existência de saldos credores nos meses de janeiro, março, junho, julho e agosto, do ano de 1998, no entanto, apurou o valor do imposto com base na alíquota de 17%, sem observar a proporcionalidade em relação as alíquotas de 7%, 12 e 17%, uma vez que toda a ação fiscal visou o princípio da proporcionalidade. Assim, observando os mesmos critérios utilizados na autuação, o valor do débito apontado nas infrações acima fica reduzido para R\$ 14.378,06, haja vista ter ficado evidenciada a existência de saldo credor na conta “Caixa”, fato que por si só, caracteriza a existência de omissão de saída por presunção, cuja previsão legal está disposta no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, sendo, inclusive observado que tal exigência não constitui em cobrança em duplicidade em relação aos itens anteriores que decorreram também de omissão por presunção, conforme quadro demonstrativo:

Mês/ano	Base de cálculo	Base de Cálculo 17%	ICMS 17%	Base de Cálculo 7%	ICMS 7%	Base de cálculo 12%	ICMS 12%
Janeiro/98	7.667,09	3.681,41	625,83	3.688,37	258,19	297,31	35,68
Março/98	2.859,19	1.649,46	280,40	1.085,36	75,97	124,37	14,92
Junho/98	32.700,79	14.992,54	2.548,73	15.752,15	1.102,65	1.956,10	234,73
Julho/98	693,00	247,81	42,13	401,91	28,13	43,28	5,19
Agosto/98	81.751,17	32.856,38	5.585,58	46.548,66	3.258,40	2.346,13	281,53
TOTAL	<b>125.671,24</b>	53.427,60	<b>9.082,67</b>	67.476,45	<b>4.723,34</b>	4.767,19	<b>572,05</b>

A infração 13 se refere a exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória por não ter o autuado encadernado o livro Registro de Entradas, do exercício de 1997, no valor de R\$ 397,10, fato reconhecido pelo próprio autuado. No entanto, não foi observado pelo autuante a formalidade essencial na imposição da pena, haja vista que nos termos do §8º, II, “a”, do art. 915 do RICMS/97, nos casos de dificuldade da ação fiscal é necessária a lavratura de termo específico circunstanciando o fato.

Diante de todo o acima exposto, o débito do Auto de Infração passa a ser o abaixo demonstrado:

Demonstrativo de Débito

MÊS/ANO

**INFRAÇÃO 01**

Descabida a exigência do imposto

**INFRAÇÃO 02**

09/03/1998	<b>55,37</b>
<b>SUBTOTAL</b>	<b>55,37</b>

**INFRAÇÃO 03**

09/02/1997	1.441,02
09/03/1997	997,03
09/04/1997	1.965,27
09/05/1997	2.864,64
09/06/1997	2.030,88
09/07/1997	1.016,53
09/08/1997	4.270,63
09/09/1997	4.420,16
09/10/1997	3.539,97
09/11/1997	1.453,75
09/12/1997	7.373,71
09/01/1998	3.820,11
<b>SUBTOTAL</b>	<b>35.193,70</b>

**INFRAÇÃO 04**

09/02/1997	475,65
09/03/1997	252,25
09/04/1997	465,59
09/05/1997	720,90
09/06/1997	457,85
09/07/1997	245,14
09/08/1997	1.194,64
09/09/1997	1.095,29
09/10/1997	1.217,40
09/11/1997	416,17
09/12/1997	2.101,58
09/01/1998	1.092,70
<b>SUBTOTAL</b>	<b>9.735,16</b>

**INFRAÇÃO 05**

09/02/1997	398,08
09/03/1997	353,83
09/04/1997	565,78
09/05/1997	524,05
09/07/1997	290,81
09/08/1997	996,56
<b>SUBTOTAL</b>	<b>3.129,11</b>

**INFRAÇÃO 06**

09/04/1998	1.284,41
<b>SUBTOTAL</b>	<b>1.284,41</b>

**INFRAÇÃO 07**

09/05/1998	3.531,31
09/08/1998	1.014,93
09/10/1998	3.369,03
09/11/1998	1.205,92
<b>SUBTOTAL</b>	<b>9.121,19</b>

**INFRAÇÃO 08**

09/05/1998	11.419,33
09/08/1998	1.519,77
09/10/1998	9.664,26
09/11/1998	2.661,14
<b>SUBTOTAL</b>	<b>25.264,50</b>

**INFRAÇÃO 09**

09/05/1998	1.485,63
09/08/1998	187,34
09/10/1998	602,69
09/11/1998	854,26
<b>SUBTOTAL</b>	<b>3.129,92</b>

**INFRAÇÃO 10**

09/02/1998	258,19
09/04/1998	75,97
09/07/1998	1.102,65
09/08/1998	28,13
09/09/1998	3.258,40
<b>SUBTOTAL</b>	<b>4.723,34</b>

**INFRAÇÃO 11**

09/02/1998	625,83
09/04/1998	280,40
09/07/1998	2.548,73
09/08/1998	42,13
09/09/1998	5.585,58
<b>SUBTOTAL</b>	<b>9.082,67</b>

**INFRAÇÃO 12**

09/02/1998	35,68
09/04/1998	14,92
09/07/1998	234,73
09/08/1998	5,19
09/09/1998	281,53
<b>SUBTOTAL</b>	<b>572,05</b>

<b>TOTAL GERAL</b>	<b>101.291,42</b>
------------------------	-------------------

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE 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 **298574.2131/02-2**, lavrado contra **GM SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 101.291,42**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60%, sobre R\$ 55,37, R\$ 35.193,70, R\$ 9.735,16, R\$ 3.129,11 e R\$ 1.284,41, e 70% sobre R\$ 9.121,19, R\$ 25.264,50, R\$ 3.129,92, R\$ 4.723,34, R\$ 9.082,67 e R\$ 572,05, previstas no art. 42, II, “a”, “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2003.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE-RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA