

**PROCESSO** - A. I. Nº 279862.0022/05-8  
**RECORRENTE** - CARDOSO & RIBEIRO LTDA. (MERCEARIA RIBEIRÃO)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JJF nº 0193-05/06  
**ORIGEM** - INFAZ SENHOR DO BONFIM  
**INTERNET** - 13/12/2006

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0429-11/06

**EMENTA: ICMS. 1.** CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **2.** PASSIVO FICTÍCIO. CONTA FORNECEDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Ambas as constatações indicam que o sujeito passivo efetuou o pagamento com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Modificada a Decisão recorrida. Exigências parcialmente subsistentes, após adequação do montante das saídas omitidas em valor proporcional às saídas tributadas pelo regime normal do ICMS. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 5ª JJF, proferida através do Acórdão nº. 0193-05/06, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir o débito de R\$55.355,56, em razão de:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, após inclusão da notas fiscais capturadas pelo CFAMT, inerente aos meses de: julho, setembro, outubro e novembro de 2000, e janeiro, fevereiro, junho e julho de 2001, sendo exigido o imposto de R\$ 9.283,18.
2. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, inerente às notas fiscais fornecidas e contabilizadas pelo contribuinte, relativas aos exercícios de 2000 e 2001, sendo exigido o ICMS de R\$ 46.072,38.

A Decisão recorrida inicialmente rejeitou as preliminares de nulidade do Auto de Infração e as razões de mérito, em razão das seguintes considerações:

1. Diante das provas trazidas aos autos e da descrição clara das infrações entende a JJF que descabe a alegação suscitada pelo sujeito passivo de dupla cobrança da exigência, de confisco e de cerceamento do direito de defesa. Sustenta a Decisão recorrida que tal raciocínio estaria perfeito se os documentos que deram origem às duas infrações fossem os mesmos. Esclarece que analisando os demonstrativos do saldo credor de caixa e o levantamento do passivo fictício, juntamente com o livro Diário, verifica-se que os pagamentos incluídos no levantamento da conta “Caixa” não contemplam aqueles do passivo fictício, o que significa dizer que, se eles fossem levados à registro na mencionada conta, o saldo credor apurado seria de maior monta, equivalente ao somatório das duas infrações. Ressalta que o saldo credor constatado em alguns meses já estava escriturado pelo próprio impugnante, sendo acrescido com as notas fiscais colhidas junto ao Sistema CFAMT, por não estarem contabilizadas na escrita contábil do contribuinte. Enquanto que o passivo fictício diz respeito a pagamentos a

fornecedores relativos a aquisições, que embora devidamente contabilizadas, seus pagamentos foram omitidos. Assim, conclui que não há cobrança em duplicidade.

2. Em relação ao argumento de vício insanável da autuação, já que baseada em livro não obrigatório, ou seja, no livro Razão, observa a JJF que os livros contábeis, no caso Razão e Diário, devem espelhar fielmente, um e outro, todas as transações efetuadas pela empresa. Assim, o saldo, devedor ou credor, apresentado no livro Razão é decorrente dos valores escriturados no livro Diário, onde os lançamentos são consignados de forma analítica enquanto naquele estão indicados de forma sintética. Em suma são instrumentos indissociáveis e registram os mesmos fatos.
3. Quanto à alegação de defesa de que as auditorias empregadas não poderiam, ter sido aplicadas, pois muitas das mercadorias que comercializa estão enquadradas no regime de substituição tributária ou são isentas do tributo, salienta o órgão julgador que a auditoria fiscal seria inadequada caso ficasse comprovado que o faturamento da empresa decorreu de vendas em quase sua totalidade de mercadorias “outras” ou isentas.
4. No tocante à insubordinação do autuado diante da alíquota aplicada de 17% para o cálculo do imposto, a Decisão é de que no caso de saídas de mercadorias anteriores tributáveis, de origem não comprovada, a alíquota é a mesma aplicada para a operação interna, no caso 17%.
5. Relativo a contestação de que a infração “2” se baseou em informações contidas em outro Auto de Infração (nº. 269511.0013/03-0), afirmando ter havido desvio dos roteiros normais de auditoria, entende a JJF que não existe qualquer desvio de roteiro de fiscalização o fato do autuante, por já ter realizado o mesmo roteiro de auditoria para o exercício de 1999, o utilizar para apuração dos saldos existentes no exercício de 2000.
6. Conclui a JJF que o autuado não apresentou qualquer prova para desconstituir a irregularidade detectada, apenas afirmou que a autuação se baseou em listagem do CFAMT, o que não é verdade, pois os documentos fiscais estão apensados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte e reaberto o prazo de defesa. Assim, mantém a primeira exigência.
7. Por fim, quanto à segunda infração, aduz a JJF que o autuante exigiu o imposto sobre a diferença entre o saldo indicado para o exercício seguinte e aquele comprovado como o real, sendo este procedimento realizado por cada fornecedor e baseado na conta “Fornecedores”, individualizada no livro Razão, o que afastou a inclusão do passivo fictício do ano de 2000 em 2001. Assim, entende correta a forma de apuração do imposto.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 544 a 571, onde requer que seja julgada nula ou improcedente a ação fiscal, diante das seguintes alegações:

1. Reitera suas preliminares de que a exigência do valor supostamente devido do ICMS sobre um mesmo período fiscalizado, caracteriza *bis in idem* (dupla exigência sobre o mesmo fato gerador), como também de que o roteiro de auditoria empregado se baseia em livro não obrigatório pelo autuado (Livro Razão), cuja a escrituração, em razão da não obrigatoriedade, padece de validade material, pois a invalidade formal do livro fulmina a validade de seu conteúdo (verdade material). Ainda como preliminar, aduz que o autuante desconsiderou que as mercadorias comercializadas são sujeitas a substituição e antecipação tributária, sendo inapropriado os referidos roteiros de auditoria.
2. No mérito, em relação à infração 01, destaca que muitas das entradas elencadas padecem de reais provas (notas fiscais), pois o autuante não traz aos autos as vias colhidas nos postos. Alega também que muitas das notas fiscais não tiveram a efetiva entrada no estabelecimento, em face do retorno das mercadorias. Sustenta falta de prova do recebimento. Solicita que sejam excluídos dos demonstrativos (Auditoria de Fluxo de Caixa) os valores constantes das notas fiscais devolvidas a serem anexadas no decorrer do PAF. Requer diligência para excluir as Notas Fiscais de nº: 598, 8785 e 18207, não acostadas ao PAF.

3. Consigna que o autuante não observou os recibos e declarações que comprovam a entrada de Recursos que não decorreram da venda de mercadorias, quais sejam, venda de ativo imobilizado, prestação de serviços de transporte e outros, a serem anexadas no PAF.
4. Inerente à infração 02, sustenta que houve um mero descumprimento de obrigação acessória quando da existência de um passivo fictício, vez que detinha saldos mensais suficientes da Conta Caixa para honrar os pagamentos das duplicatas levantadas, elidindo, assim, qualquer indício de omissão de receita decorrente de saídas de mercadorias tributáveis. Também sustenta falta de “despesas”, em sua totalidade, em razão da devolução de mercadorias.

Às fls. 574 a 579 dos autos, o recorrente solicita a juntada de notas fiscais (fls. 561 a 2.221) de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição ou de antecipação tributária, invocando os princípios da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, ressaltando sobre a completa improcedência do lançamento, por desconsiderar que o recorrente comercializa, em sua maioria, mercadorias sujeitas a substituição ou antecipação tributária, o que por si só macula com vício a ação fiscal.

A PGE/PROFIS, às fls. 2.227 a 2.229 do PAF, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, por entender que ficou demonstrado que o contribuinte comercializa com mercadorias isentas e substituídas, cabendo a aplicação da proporcionalidade das saídas presumidas.

Sustenta a ilustre procuradora, Dr<sup>a</sup>. Maria Dulce Baleeiro Costa, que as nulidades suscitadas não merecem acolhimento, pelos seguintes motivos:

1. Restou demonstrado que os documentos que deram origem às presunções das infrações 1 e 2 são distintos e por essa razão, uma exigência não está contida na outra. Salienta que a i. relatora demonstrou que se os pagamentos incluídos na conta Caixa fossem somados ao passivo fictício o saldo credor seria ainda maior.
2. Quanto ao fato da autuação ter se baseado em livro não obrigatório (Razão), observa que o contribuinte está inscrito na SEFAZ como normal e, portanto, não estava desobrigado a escriturar tal livro. Ainda que assim não fosse, mesmo não sendo obrigatório, mas tendo sido escriturado pelo contribuinte, o livro é válido e deve ser considerado como prova pelo fisco, cabendo ao contribuinte comprovar a irregularidade da sua escrituração.
3. Inerente à alegação de que descumpriu obrigação acessória em relação à infração 2, entende que o contribuinte não comprovou sua afirmação de que tinha saldo suficiente para honrar os pagamentos das duplicatas levantadas pelo fisco.
4. Defende que merece uma análise mais apurada a alegação do recorrente de que comercializava em grande parte com mercadorias isentas ou não tributáveis, por se tratar de uma empresa varejista de produtos alimentícios, apesar de discordar da afirmação do contribuinte de que o roteiro de fiscalização adotado é inadequado, posto que não restou demonstrado que a empresa comercializa na totalidade com mercadorias isentas, não tributadas ou substituídas. Assim, conclui que descabe a nulidade suscitada.
5. Salienta que tem sido entendimento recorrente no CONSEF e da PGE/PROFIS até então, que a presunção prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96 é de ocorrência de omissão de saídas anteriores tributadas. Por essa razão, somente em caso de totalidade de saídas não tributadas, isentas ou substituídas, ou quando o percentual de tais saídas era muito próximo de 100%, é que o CONSEF entendia que a aplicação de presunção legal não cabia naquela hipótese. Contudo, destaca a i. representante da PGE/PROFIS, uma análise mais apurada da realidade, na qual se constata que a substituição tributária hoje em dia é quase que uma regra, não se pode negar a verdade nas alegações dos contribuintes de que comercializam com muitas dessas mercadorias sujeitas à substituição e por essa razão, não é razoável que, uma vez verificada qualquer das hipóteses de presunção legal de omissão de saídas anteriores tributadas, se conclua que as operações omitidas eram em sua integralidade, operações tributadas normalmente. Assim, diante de tais considerações, o CONSEF inaugura uma linha razoável e lógica de entendimento que é a adoção da proporcionalidade às omissões de saídas anteriores,

para que se chegue mais perto da verdade material. Diante disso, entende que deve ser apurado o percentual de saídas tributadas pelo contribuinte, no período autuado, e com base nisso ser exigido o ICMS presumidamente omitido.

## VOTO

Inicialmente rejeito o pedido de diligência para excluir as Notas Fiscais de nºs: 598, 8785 e 18207, sob a motivação de que não foram acostadas ao PAF, pois, conforme ressaltado na Decisão recorrida, as citadas notas fiscais encontram-se apensadas às fls. 55, 66 e 68 do PAF.

Da análise das preliminares de nulidade do Auto de Infração suscitadas pelo recorrente observo que:

1. Ser descabida a alegação de que há dupla exigência do ICMS sobre um mesmo fato gerador, pois, conforme ressaltado na Decisão recorrida, se verifica que os pagamentos das duplicatas que constituem o passivo fictício não foram contabilizados na Conta Caixa. Assim, a partir do momento que forem incluídos, o saldo credor apurado será de maior valor, equivalente ao somatório das duas infrações, haja vista que as notas fiscais que acarretaram o saldo credor da Conta Caixa foram colhidas no CFAMT e não haviam sido contabilizadas, logo, não compreendiam, também, da Conta Fornecedores. Portanto, não se trata de um mesmo fato gerador, mas, sim, de operações mercantis diversas. Para a exclusão da presunção legal de menor valor, necessário se faz avaliar se a presunção excluída está compreendida na presunção de maior valor, conforme previsto no § 1º do art. 60 do RICMS, o que não ocorreu.
2. Também não procede a sua irresignação quanto ao roteiro de auditoria empregado, pois o Livro Razão, apesar de facultativo, espelha, assim como o Livro Diário, todas as operações efetuadas pela empresa, cujos lançamentos se sustentam em documentos comprobatórios. Logo, o livro é válido e deve ser considerado como prova pelo fisco, cabendo ao recorrente comprovar a irregularidade da sua escrituração, caso haja, conforme bem salientado no opinativo da PGE/PROFIS.
3. Inerente à preliminar suscitada pelo recorrente de que o autuante desconsiderou que as mercadorias comercializadas são sujeitas a substituição e antecipação tributária, sendo inapropriado os referidos roteiros de auditoria, vislumbro se tratar de uma questão de mérito, e assim será tratada, pois, no caso concreto, é cabível uma adequação do imposto exigido, de forma proporcional, às diversas tributações das mercadorias comercializadas pelo contribuinte.

No mérito, o recorrente aduz as mesmas alegações de suas manifestações anteriores, senão vejamos:

1. Em relação à infração 01, destaca que muitas das notas fiscais relacionadas padecem de reais provas do recebimento das mercadorias. Devo ressaltar que os documentos fiscais colhidos nos postos fiscais do trajeto das mercadorias destinadas ao contribuinte, cujas notas fiscais consignam todos os dados cadastrais do destinatário, são provas suficientes de que as mercadorias lhe foram entregues, cabendo-lhe a prova em contrário, consoante reiteradas decisões deste CONSEF.
2. Quanto à alegação de que muitas das notas fiscais não tiveram a efetiva entrada no estabelecimento, em face do retorno das mercadorias, não ficou comprovada pelo recorrente, assim como também não comprovou a existência de outras fontes de recursos.
3. Inerente à infração 02, é irrelevante a alegação de que havia saldos mensais suficientes na Conta Caixa para honrar os pagamentos das duplicatas levantadas, pois a constatação do passivo fictício autoriza a presunção legal de omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, ocorridas anteriormente, cuja receita não contabilizada foi aplicada nos pagamentos das duplicatas, razão de não ter sido contabilizado seus pagamentos.

Contudo, tem pertinência a alegação do recorrente de que, na apuração das infrações não se considerou que boa parte das mercadorias comercializadas pelo contribuinte é sujeita à substituição tributária ou isentas. Realmente, o entendimento atual deste Colegiado é de que é

razoável a adoção da proporcionalidade relativa às mercadorias tributadas, para apuração do imposto devido, quando se detectar, no caso concreto, as hipóteses que autorizam a presunção legal de operações de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Tal entendimento deriva do fato de que a adequação aos diversos tipos de tributação das mercadorias comercializadas é uma forma de se demonstrar a improcedência parcial da aludida presunção, conforme previsto em lei.

Assim, da análise do movimento econômico das entradas das mercadorias do contribuinte, constante à fl. 467 dos autos, cujos valores são corroborados nos Relatórios da DMA arquivadas na SEFAZ, se chega a seguinte conclusão:

EXERCÍCIO DE 2000			EXERCÍCIO DE 2001		
VLR. CONTÁBIL	TRIBUTADAS	NÃO TRIBUTADAS	VLR. CONTÁBIL	TRIBUTADAS	NÃO TRIBUTADAS
1.168.726,61	914.707,40	254.019,24	1.062.934,28	794.161,40	268.772,84
100%	78,27%	21,73%	100%	74,71%	25,29%

Diante de tais considerações, verifico que a participação das mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação é de 78,27%, no exercício de 2000, e de 74,71%, para o exercício de 2001, os quais aplicados nas aludidas infrações resulta no ICMS exigido de R\$ 42.629,22, conforme a seguir:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO								
DATA DA OCORRÊNCIA	DATA DO VENCIMTº	B. CÁLCULO A. INFRAÇÃO	% REDUÇ	B. CÁLCULO APURADA	ALÍQ. %	MULTA %	ICMS DEVIDO	INFR. Nº
31/7/2000	9/8/2000	3.036,23	78,27%	2.376,46	17%	70%	404,00	1
30/9/2000	9/10/2000	10.748,35	78,27%	8.412,73	17%	70%	1.430,16	1
31/10/2000	9/11/2000	3.506,58	78,27%	2.744,60	17%	70%	466,58	1
30/11/2000	9/12/2000	11.179,00	78,27%	8.749,80	17%	70%	1.487,47	1
31/1/2001	9/2/2001	8.904,05	74,71%	6.652,22	17%	70%	1.130,88	1
28/2/2001	9/3/2001	7.386,23	74,71%	5.518,25	17%	70%	938,10	1
30/6/2001	9/7/2001	7.257,94	74,71%	5.422,41	17%	70%	921,81	1
31/7/2001	9/8/2001	2.588,52	74,71%	1.933,88	17%	70%	328,76	1
TOTAL DA INFRAÇÃO 01:							<b>7.107,76</b>	
31/12/2000	9/1/2001	181.888,41	78,27%	142.364,06	17%	70%	24.201,89	2
31/12/2001	9/1/2002	89.125,58	74,71%	66.585,72	17%	70%	11.319,57	2
TOTAL DA INFRAÇÃO 02:							<b>35.521,46</b>	

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor de R\$ 35.521,46 + 7.107,76 = 42.629,22.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279862.0022/05-8**, lavrado contra **CARDOSO & RIBEIRO LTDA. (MERCEARIA RIBEIRÃO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$42.629,22**, sendo R\$3.788,21, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$38.841,01, acrescido da mesma multa e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de novembro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS