

**A. I. N°** - 207155.0002/04-9  
**AUTUADO** - DISMEL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.  
**AUTUANTES** - SUELI SANTOS BARRETO e INOCÊNCIA OLIVEIRA ALCÂNTARA  
**ORIGEM** - SAT/DAT NORTE/COFEP  
**INTERNET** - 05/10/06

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0303-03/06

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Após a sua impugnação, o autuado resolveu pagar o imposto exigido, pondo fim à lide. 2. PASSIVO FICTÍCIO. MANUTENÇÃO DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS OU INEXISTENTES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Falta de certeza e liquidez na constituição da base de cálculo. Infração nula. 3. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Autuado comprova escrituração de parte das notas fiscais, por isso, os cálculos foram refeitos, ficando reduzido o imposto exigido. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Autuado desiste da defesa, resolvendo pagar o imposto exigido após a impugnação inicial, encerrando a lide. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, foi lavrado em 17/11/2004, para exigir o ICMS no valor de R\$239.486,99, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência de:

1. Utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por antecipação tributária – R\$2.645,61;
2. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes. Consta, ainda, na descrição dos fatos, que o contribuinte não comprovou parte do passivo de 1999, tendo apresentado duplicatas com emissão em 1999 e pagamento em 2000, entretanto, as notas fiscais que deram origem a tais duplicatas foram registradas nas escritas fiscal e contábil, em janeiro de 2000, não fazendo parte, portanto, do passivo de 31/12/99, o mesmo ocorrendo nos exercícios de 2000 e 2001 – R\$203.977,77;
3. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da constatação de entradas de mercadorias não registradas. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte não lançou em suas escritas fiscal e contábil notas fiscais capturadas no CFAMT no exercício de 2002 – R\$18.377,55;

4. Falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos Anexos 69 e 88 – R\$14.486,06.

O autuado apresentou impugnação às fls. 872 a 920, discorrendo, inicialmente, sobre os princípios da verdade material (que se manifesta pelo dever do órgão julgador de trazer aos autos todos os elementos de prova a fim de obter a verdade real da ocorrência, seja pró ou contra o fisco); da inquisitorialidade (que se traduz na necessidade de buscar novas provas com a realização de diligências ou perícias necessárias ao esclarecimento dos fatos); da tipicidade cerrada (o qual oferece certeza e segurança para o contribuinte) e da legalidade objetiva (em que a função da autoridade fiscal deve ser exercida de modo a tornar líquido e certo o tributo, o qual será exigido dentro da mais perfeita legalidade e imparcialidade).

Argumenta que “é condição *sine qua non* para que um Auto de Infração seja objeto de revisão fiscal, que incorreções ou omissões existentes nele sejam eventuais, e que a não-observância de certas exigências digam respeito àquelas de natureza meramente formais”. Portanto, “não sendo apenas eventuais as omissões ou incorreções, e não sendo as exigências desobservadas de caráter meramente formal, não cabe qualquer tipo de revisão fiscal”, pois é “caso de nulidade do Auto de Infração”.

Alega que o lançamento possui omissões e incorreções graves (e não apenas eventuais) “e as exigências não observadas pelas autuantes, nos seus trabalhos, não são meramente formais, aproximando-se sim, sem qualquer dúvida, de exigências de natureza substancial”, razão pela qual deve ser declarado nulo o lançamento.

Em seguida suscita a nulidade do Auto de Infração pelas seguintes razões:

1. em relação à infração 2 – por cerceamento de seu direito de defesa, pelo fato de não ter sido explicada a origem de valores lançados no demonstrativo fiscal, a título de “lançadas no exercício seguinte”, estando, assim, impedido de adentrar o mérito da acusação. Transcreve o teor de diversas decisões do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT/SP);
2. quanto à infração 2 – uma vez que as autuantes não demonstraram de forma clara qual das duas acusações (manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou manutenção, no passivo, de obrigações inexistentes), o que cerceou o seu direito ao contraditório;
3. relativamente às infrações 2 e 3 – pela falta de descrição clara e precisa do fato gerador da obrigação tributária. Alega, ainda, que as acusações não constituem fato gerador do ICMS e que as autuantes não estabeleceram o nexo de causalidade entre “omissão de saídas de mercadorias tributáveis” e “manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes”, bem como entre “omissão de saídas de mercadorias tributáveis” e “entradas de mercadorias não registradas”, para lhe permitir conhecer as reais acusações. Transcreve o pensamento da doutrina a respeito e algumas ementas de decisões do CONSEF, requerendo a conversão dos autos em diligência para a juntada da íntegra das decisões, devidamente autenticadas, “visando-se enriquecer os elementos de convicção dos representantes deste órgão julgador”;
4. quanto à infração 3 – por cerceamento de seu direito de defesa, pelo fato de as autuantes não terem procedido nos termos da legislação tributária, haja vista a “falta de entrega, pelas autuantes, dos documentos objeto da autuação”.

Ressalta, ainda, que, mesmo havendo motivo para a decretação de nulidade do Auto de Infração, deve ser observado o disposto no artigo 155, parágrafo único, do RPAF/99, que estabelece que “quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a decretação de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”.

No mérito, apresenta os seguintes argumentos:

Em relação às infrações 1 e 4, diz que deu tratamento de apuração normal do imposto às mercadorias enquadradas na antecipação tributária, tendo efetuado o pagamento do tributo nas saídas das mencionadas mercadorias. Dessa forma, alega que, não obstante ter havido o descumprimento de obrigação acessória, é indevida a exigência do ICMS e a glosa dos créditos fiscais, e uma simples diligência, por fiscal estranho ao feito, poderá comprovar suas afirmações.

Quanto à infração 2, aduz que as autuantes não indicaram os valores que, supostamente, representariam obrigações mantidas no passivo, porém inexistentes ou já pagas, nem mencionaram “os documentos que estariam, no entender delas, enquadrados em uma hipótese ou em outra”.

Afirma que “até onde se consegue entender o que quiseram dizer as autuantes”, “parece que elas verificaram que o autuado teria lançado no Passivo de um exercício, obrigações vinculadas a notas fiscais somente registradas no exercício subsequente”, não obstante representarem “passivo existente e real”.

Apresenta um exemplo: uma aquisição de mercadorias feita em 28/12/01 (data da emissão da fatura e da nota fiscal) a uma empresa localizada na região Sul ou Sudeste que tenha ingressado em seu estabelecimento no dia 03/01/02. Argumenta que, no exemplo dado, desde a efetivação do contrato de compra e venda (28/12/01) já assumiu a responsabilidade pelo pagamento da mercadoria, conforme a disposição dos artigos 481 e 482, do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/02) e, logicamente, desde aquele momento fica constituído um passivo para seu estabelecimento. Aduz que a doutrina, inclusive, aponta que, sob o ponto de vista do comprador, a obrigação pelo pagamento do preço da mercadoria surge desde o consentimento bilateral relacionado ao contrato de compra e venda. Transcreve a doutrina a respeito e salienta que a técnica contábil “dá respaldo ao procedimento de efetuar lançamento no Passivo de um exercício, desde o momento da concretização da obrigação pelo pagamento, ainda que a respectiva mercadoria só ingresse no estabelecimento do comprador no início do exercício seguinte”. Discorre sobre os Princípios Contábeis da Oportunidade e da Competência e alega que o procedimento descrito pelas autuantes “só poderia dar margem a se imaginar irregularidade fiscal em uma hipótese, qual seja, a de utilização do crédito fiscal do ICMS antes do efetivo recebimento das mercadorias”, “entretanto, como se observa no Auto de Infração, a ocorrência desta hipótese não foi verificada pelas autuantes, mesmo porque não ocorrida”, já que a empresa está ciente de que somente se pode usar o crédito fiscal quando do efetivo ingresso das respectivas mercadorias em seu estabelecimento. Caso haja alguma dúvida por parte dos julgadores, requer a realização de diligência fiscal para que seja certificado que, de fato, não houve utilização de crédito fiscal antes do efetivo ingresso das mercadorias em seu estabelecimento.

Ainda, em relação à infração 2, alega que as autuantes deixaram de incluir, em seus demonstrativos, diversos documentos vinculados ao exercício de 1999, no total de R\$131.665,03 (fl. 931), o mesmo ocorrendo nos exercícios de 2000 (fl. 1010) e 2001 (fls. 1096 a 1101), conforme o Anexo 2 (fls. 930 a 1250). Refaz as planilhas elaboradas pelas autuantes e apura um débito de R\$206,22, ressaltando que tal valor sequer é devido, eis que a premissa adotada pela fiscalização é falsa, pois o lançamento, em um determinado exercício, de obrigações (PASSIVO) assumidas nele próprio, mas com as respectivas notas fiscais escrituradas no exercício imediatamente subsequente, não significa manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes.

Em referência à infração 3, argumenta que, mesmo impedido de se manifestar de forma específica quanto às notas fiscais, já que não recebeu cópias dos documentos, alerta que a simples juntada não comprova, por si só, a tradição das respectivas mercadorias para seu estabelecimento.

Alega que a presunção de aquisição de mercadorias sem o registro dos documentos fiscais não goza de certeza jurídica, e seria essencial, para a comprovação da infração, a demonstração cabal da tradição (entrega das mercadorias) ou a comprovação de que pagou ao remetente, pelas referidas mercadorias, o que não foi providenciado pelas representantes do Fisco, a quem caberia o ônus da prova.

Acrescenta que, tomando-se por base o demonstrativo que lhe foi entregue (DEMONSTRATIVO DAS NOTAS FISCAIS NÃO LANÇADAS NAS ESCRITAS FISCAL E CONTÁBIL), as mercadorias constantes das Notas Fiscais nºs 366101, 366720, 76262, 19408 e 987 retornaram ao remetente e sequer adentraram ao seu estabelecimento. Quanto às demais notas fiscais, diz que, “fazendo o papel que caberia ao Fisco”, já entrou em contato com os seus emitentes, a fim de obter declaração para que reste confirmado de que não recebeu as mercadorias, e à época da realização da diligência solicitada, “certamente o autuado já estará de posse dos documentos cabíveis”.

Ainda em relação à infração 3, aduz que, mesmo “que restasse comprovada alguma omissão de entrada de mercadorias tributável, é lógico que o Fisco, por determinação legal, deveria conceder o respectivo crédito fiscal”, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS. Solicita a realização de diligência, a fiscal estranho ao feito, para fazer o levantamento dos créditos fiscais a que tem direito, caso este órgão julgador, por absurdo, entenda ser procedente alguma parcela da autuação.

Com referência às infrações 2 e 3, salienta que o imposto está sendo exigido por presunção *juris tantum*, permitindo, pois, comprovação em sentido contrário. Dessa forma, entende que as autuantes não poderiam partir da premissa de que todas as saídas de mercadorias supostamente omitidas foram tributáveis e sempre à alíquota de 17%, uma vez que comercializa com mercadorias com o imposto pago por antecipação e com a incidência de alíquota inferior. Transcreve uma decisão do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT-SP) para reforçar a sua alegação.

Apresenta uma série de quesitos a serem respondidos pelo fiscal estranho ao feito em relação às infrações 1, 2, 3 e 4.

Argumenta que as multas indicadas (60% e 70%) são confiscatórias, o que é vedado pela Constituição Federal (artigo 150, inciso IV) e, finalmente, transcreve o pensamento da doutrina a respeito da matéria

Por fim, reitera o pedido de realização de diligência por fiscal estranho ao feito e requer a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

As autuantes, em sua informação fiscal (fls. 1253 a 1257), refutam as alegações defensivas da seguinte forma:

Infrações 1 e 4 – afirmam que o contribuinte não apresentou nenhuma comprovação de que efetuou a apuração do imposto pelo regime normal em relação às mercadorias enquadradas no regime de antecipação tributária, mesmo porque, sendo usuário de equipamento emissor de cupom fiscal está obrigado a identificar as mercadorias e, portanto, “ao digitar o código das mercadorias do regime de antecipação automaticamente serão registradas como outras e não paga o ICMS”. Esclarecem que este foi o motivo pelo qual exigiram o imposto por antecipação e consideraram indevido o crédito fiscal apropriado, uma vez que, no cálculo do imposto a ser antecipado já foi deduzido, como crédito, o ICMS destacado na nota fiscal.

Infração 2 – Argumentam que o autuado não tem motivos para alegar cerceamento do direito de defesa, uma vez que foram apresentados todos os demonstrativos em reunião realizada com o sócio e o contador da empresa, sendo indicadas todas as notas fiscais lançadas no exercício seguinte, ocasião em que foi pedido um prazo para comprovação, o que foi concedido. Quanto à segunda preliminar, disseram que a legislação é clara, e a autuação está de acordo com o art. 2º, § 2º, inciso III, do RICMS-BA.

Em relação à comprovação apresentada pelo autuado, informaram que, no passivo do exercício de 1999, foi comprovado apenas R\$756,49, ficando retificada a base de cálculo de R\$132.755,94 para R\$131.999,45 e o ICMS de R\$22.439,91. Quanto ao exercício de 2000, disseram que foi acostado aos autos o resumo de notas fiscais, todas emitidas em agosto e setembro de 2000, e pagas no próprio exercício, por isso, não se considera passivo. Citaram algumas duplicatas computadas no levantamento fiscal e a respectiva situação quanto ao pagamento efetuado pelo contribuinte. Referente ao exercício de 2001, após as considerações acerca da comprovação apresentada pelo sujeito passivo, as autuantes informaram que acatam apenas o total de R\$1.650,38, retificando a base de cálculo do imposto exigido para R\$675.093,81, e o ICMS correspondente para R\$114.765,95. Assim, foi elaborado à fl. 1257 um demonstrativo sintético, indicando a base de cálculo em cada exercício fiscalizado.

Infração 3 – explicam que se trata de exigência do ICMS em razão da presunção inculpada no inciso IV do § 3º do artigo 2º [do RICMS/97], pelo fato de o contribuinte ter deixado de escriturar notas fiscais de entradas capturadas no CFAMT. Entendem que o autuado não comprovou os registros destas notas fiscais e nem a sua devolução, apenas afirmando que não existe dispositivo legal da legislação estadual para o fato.

Finalizam dizendo que, “considerando que a Autuada comprovou apenas valor de R\$2.406,87 do passivo, através das duplicatas referentes as Notas Fiscais 74503, 74502, 74504 e 3965 que não foram apresentadas durante a fiscalização, pede e espera, que seja feita justiça com a manutenção do auto de infração com a devida retificação”.

Esta 3ª JJF converteu o presente processo em diligência à Inspetoria de origem (fl. 1267), para que as autuantes elaborassem demonstrativo discriminando as notas fiscais que deixaram de ser registradas nos livros fiscais e contábeis do autuado (Infração 03), e que juntassem ao PAF os respectivos documentos fiscais. Foi solicitado, também, esclarecimento quanto à metodologia adotada no cálculo do imposto exigido na infração 02 e reabertura do prazo de defesa com a entrega ao autuado de todos os demonstrativos e notas fiscais constantes dos autos.

Em atendimento ao solicitado, foi prestada nova informação fiscal (fls. 1271 a 1273), com os seguintes esclarecimentos:

- o demonstrativo das notas fiscais não lançadas encontra-se à fl. 752 dos autos;
- quanto à infração 02, disseram que a metodologia aplicada está de acordo com o art. 2º, § 3º, inciso III, do RICMS/97, que se refere à manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes. Fizeram comentários sobre o que é passivo, como verificar se o passivo é fictício e como foi apurado o passivo fictício no presente Auto de Infração. Disseram que tudo está comprovado por meio das cópias dos livros de entradas, fls. 208 a 353. Os demonstrativos do exercício de 1999 encontram-se às fls. 165 a 207. Exercício de 2000, fls. 515 a 571, e exercício de 2001, fls. 578 a 629.

Intimado a tomar conhecimento da informação fiscal, o autuado apresentou nova manifestação às fls. 1277 a 1282, aduzindo que ratifica todos os argumentos apresentados na impugnação inicial e ressalta a necessidade de realização de diligência por fiscal estranho ao feito. Argumenta que as autuantes não atenderam ao que foi solicitado no pedido de diligência, e que o entendimento das autuantes acerca do que seja passivo fictício está inteiramente equivocado. Disse que não foram analisadas as planilhas apresentadas juntamente com a impugnação, e não chegaram a apresentar explicações ou novos demonstrativos que tornassem inteligíveis as acusações constantes do Auto de Infração, “mormente, no tocante à infração 02”. Quanto à infração 03, disse que conseguiu mais documentos que comprovam a improcedência da exigência fiscal, documentos que está anexando aos autos. O defendente pede: a) que seja intimado, caso as autuantes voltem a se pronunciar; b) que seja declarada a nulidade do Auto de Infração; c) se este órgão julgador não

estiver convencido da nulidade ou improcedência do presente Auto de Infração, que seja realizada diligência por fiscal estranho ao feito.

As autuantes prestaram às fls. 1313 a 1316 nova informação fiscal acerca da manifestação apresentada pelo autuado, aduzindo que:

- foram considerados e aceitos os argumentos defensivos quando comprovados com documentos pertinentes;
- foi atendido o pedido da 3ª JJF, exceto quanto ao demonstrativo referente às notas fiscais não lançadas por já se encontrar à fl. 752;
- em relação às planilhas comparativas entre os resultados encontrados pelo fisco e os valores apurados pelo contribuinte, foram indicados os motivos da aceitação ou não da documentação apresentada (fl. 1316), e em decorrência da revisão do trabalho de auditoria, foi elaborado um demonstrativo sintético, após deduzir a parte comprovada, fl. 1257.
- Quanto à infração 03, informaram que, com a apresentação pelo contribuinte das notas fiscais de devolução, fica alterado o débito referente aos seguintes meses: janeiro/02 ICMS devido de R\$735,65 passa para R\$343,94; julho/02 ICMS devido fica alterado de R\$2.934,36 para R\$1.028,96; setembro/02 ICMS de R\$1.487,82 passa para R\$1.001,14. Total da infração, de R\$18.377,55 para R\$16.003,51.
- Em relação ao passivo (infração 02), considerando que o autuado comprovou apenas R\$2.406,87, conforme duplicatas referentes às NFs 74502, 74503, 74504 e 3965, que não foram apresentadas durante a ação fiscal, informaram os seguintes valores de base de cálculo: Exercício de 1999 - R\$131.999,45; Exercício de 2000 - R\$390.369,12 e Exercício de 2001 - R\$675.093,81. Total da base de cálculo: R\$1.197.462,38 e ICMS devido: R\$203.568,60.

O autuado apresentou novo pronunciamento (fls. 1330 a 1335) acerca da informação fiscal, argumentando que as autuantes não refizeram o levantamento fiscal e continuaram a não se manifestar acerca dos demonstrativos acostados à primeira impugnação, no tocante à infração 02. Disse que resta comprovado o quanto alegado na impugnação inicial, ou seja, o Auto de Infração contém omissões e incorreções de natureza grave e as exigências não observadas pela autuantes nos seus trabalhos não são meramente formais, aproximando-se de exigências de natureza substancial. Por isso, o autuado entende que não há sustentação para que o lançamento seja consertado ou retificado, devendo o mesmo ser julgado nulo. Pede uma análise técnica dos autos para que fique esclarecido, “que os fatos trazidos à tona nada dizem respeito a passivo fictício”. Pede que seja intimado a se manifestar nos autos, caso as autuantes voltem a se pronunciar, e que seja declarada a nulidade ou improcedência do presente lançamento. Se assim não for entendido, que seja realizada diligência por fiscal estranho ao feito.

Em nova informação fiscal prestada à fl. 1337, as autuantes aduzem que o defendente não acrescenta fato novo, apenas ratifica as razões de defesa, reiterando o pedido de diligência por fiscal estranho ao feito. Salientam que as alterações pertinentes foram realizadas, conforme fls. 1315 e 1316. Por fim, ratificam todas as considerações apresentadas anteriormente.

À fl. 1341, esta 3ª JJF converteu o presente processo em diligência à ASTEC para Auditor Fiscal estranho ao feito:

Em relação à infração 2, considerando que o autuado alega que as autuantes deixaram de incluir, em seus demonstrativos, diversos documentos vinculados ao exercício de 1999, o mesmo ocorrendo nos exercícios de 2000 e 2001, conforme o Anexo 2 (fls. 930 a 1250), o diligente apurar se, efetivamente, houve valores não computados pelas autuantes no levantamento fiscal, fazendo as necessárias correções.

Quanto à infração 03, tendo em vista a alegação do defendente de que já entrou em contato com os seus fornecedores, a fim de obter declaração para que reste confirmado de que não recebeu as mercadorias, e à época da realização da diligência, diz que, “certamente já estará de posse dos documentos cabíveis”, o diligente intimar o autuado a comprovar as mercadorias que não recebeu, e fazer as exclusões, relativamente às comprovações apresentadas pelo contribuinte, apurando o débito remanescente.

Referente às infrações 01 e 04, que fosse solicitado que o autuado comprovasse a alegação defensiva de que o imposto foi recolhido quando das saídas das mercadorias, ou seja, que foi dado o tratamento normal do imposto em relação às mercadorias enquadradas na antecipação tributária.

Em atendimento, foi exarado o PARECER ASTEC N° 0048/2006 (fls. 1342 a 1345), tendo sido informado pelo diligente, quanto às infrações 01 e 04, que o autuado não comprovou, por meio da documentação exigida, o pagamento do imposto quando da saída das mercadorias, apesar de intimado. Por isso, os cálculos não foram refeitos.

Em relação à infração 02, informa que, após exaustiva análise dos documentos apresentados pelo defendente, constatou, que em relação ao exercício de 1999, de acordo com os títulos apresentados pelo contribuinte, registrados no livro Diário e os documentos fiscais no livro Registro de Entradas de Mercadorias no decorrer do exercício de 1999, foram pagos no exercício seguinte. Assim, apurou que assiste razão ao autuado, e deve ser desconsiderado o imposto exigido no presente lançamento, no valor de R\$22.568,81.

Quanto ao exercício de 2000, também constatou que os títulos apresentados pelo defendente para comprovação do passivo, objeto da autuação, foram registrados no livro Registro de Entradas e contabilizados no livro Diário durante o mencionado exercício, e pagos no exercício seguinte. Por isso, deve ser desconsiderado o ICMS exigido no presente Auto de Infração.

Referente ao exercício de 2001, diz que o autuado registrava contabilmente na conta “mercadorias” as aquisições de produtos, bem como os serviços tomados. O diligente salienta que procedeu ao exame da documentação apresentada e constatou que parte dos pagamentos dos títulos foi efetuada no próprio exercício, verificando, também a existência de títulos pagos no exercício de 2002. Diz que restou comprovado um passivo fictício, com a base de cálculo de R\$297.519,74 e ICMS devido no valor de R\$50.578,35, conforme planilha que acostou aos autos (fls. 1349 a 1357).

Infração 03: O diligente informou que intimou o contribuinte a comprovar a alegação defensiva de que as mercadorias consignadas nas notas fiscais objeto da autuação foram devolvidas, mas o defendente não apresentou as provas necessárias, e por isso, não houve qualquer alteração do valor originalmente apurado.

Intimado a tomar conhecimento do PARECER ASTEC, o autuado apresenta nova manifestação às fls. 1585 a 1591, ratifica os termos da impugnação inicial, salientando que em relação às infrações 01 e 04, resolveu efetuar o pagamento do imposto exigido, pondo fim à lide, considerando a dificuldade em comprovar a improcedência da autuação.

Pede a realização de nova diligência por outro fiscal estranho ao feito, para analisar a questão contábil relativa à infração 02, por entender que o revisor da ASTEC, apesar de seu esforço, equivocou-se quanto à existência de passivo fictício referente ao exercício de 2001. Diz que as autuantes, nem o diligente da ASTEC, se pronunciaram a respeito das planilhas anexadas à impugnação, e não se manifestaram acerca de tudo quanto alegado, e por isso, o defendente entende que deve ser aplicada a determinação prevista no art. 140, do RPAF/99. Contesta o entendimento das autuantes acerca do que seja passivo fictício e a forma de detectá-lo. Diz que, com base no Parecer ASTEC, “é certo dizer que o i. diligente não foi capaz de indicar a origem

dos documentos que dariam respaldo à manutenção de parcela da exigência do imposto”, referente ao exercício de 2001, e que, “para comprovar a existência do passivo fictício seria necessário que o diligente demonstrasse, cabalmente, a existência de escrituração de obrigações em 31/12/2001, já pagas anteriormente”, e afirma que isto não foi comprovado no mencionado Parecer, sendo necessário que o diligente da ASTEC indicasse todos os títulos que dariam ensejo à caracterização da irregularidade apontada. Diz, ainda, que o diligente acabou confirmando a inexistência de passivo fictício, ao afirmar que constatou títulos lançados no passivo de 2001 e pagos somente em 2002. Informa que está anexando aos autos uma planilha que indica os títulos que as autuantes e o próprio diligente da ASTEC não computaram nos seus demonstrativos, títulos que foram quitados no exercício de 2002. Salienta que a tese das autuantes já se mostrou fraca diante do Parecer da ASTEC, tendo em vista que o diligente indicou a inexistência do passivo fictício quanto aos exercícios de 1999 e 2000, e da maior parte do exercício de 2001.

Quanto à infração 03, o defendente afirma que, apesar de o diligente ter opinado pela manutenção integral da exigência fiscal, na impugnação inicial foi apresentada a documentação que, ao menos em parte, comprova a improcedência da acusação fiscal.

O defendente finaliza, reiterando o pedido de nulidade do presente Auto de Infração, ou sua improcedência, e se os membros desta JJF ainda não se convenceram da nulidade ou improcedência, que seja determinada nova diligência a ser cumprida por outro fiscal estranho ao feito.

As autuantes prestaram nova informação fiscal às fls. 1597 a 1605, aduzindo em relação ao Parecer ASTEC, que discordam do mencionado Parecer quanto ao exercício de 1999, argumentando que comprovam por meio do demonstrativo que elaboraram às fls. 1597/1598, indicando o número das folhas dos livros de entradas onde estão relacionadas as notas fiscais que foram adquiridas em 1999, porém lançadas em janeiro de 2000, e por isso, não poderiam compor o saldo da conta fornecedores do balanço patrimonial de 31/12/1999.

Quanto ao exercício de 2000, discordam também, do Parecer ASTEC, pelo mesmo motivo, informando que as mercadorias foram adquiridas no exercício de 2000, porém foram lançadas em janeiro de 2001, conforme demonstrativo que elaboraram às fls. 1598 a 1601.

Em relação ao exercício de 2001, discordam do valor apurado pelo diligente, argumentando que o mesmo considerou apenas os títulos pagos no próprio exercício, não levando em conta as notas fiscais lançadas após o encerramento do balanço de 2001, ou seja, lançados em janeiro de 2002, e que não comprovam o passivo, porque não fazem parte do saldo da conta fornecedores em 31/12/2001, conforme demonstrativo (fls. 1603 a 1605).

Quanto aos demonstrativos apresentados pelo defendente, as autuantes ressaltam que os mesmos foram analisados detalhadamente, chegando às seguintes conclusões:

a) Exercício de 1999: As notas fiscais relacionadas pelo autuado não correspondem àquelas apuradas no levantamento fiscal como lançadas no exercício seguinte, conforme pode ser comprovado no confronto dos demonstrativos do defendente fls. 1346/1347 e da fiscalização, fls. 1597 a 1598. Salientam que nas duplicatas estão evidentes as exigências de multa e juros, quando pagas fora do prazo, mas não foi constatado que houve qualquer prorrogação ou documento oficial do fornecedor, neste sentido. Quanto aos exercícios de 2000 e 2001, dizem que as notas fiscais relacionadas pelo contribuinte também não correspondem com aquelas apuradas no levantamento fiscal como lançadas no exercício seguinte, o que pode ser constatado no confronto entre os demonstrativos do autuado (fls. 1347 a 1357) e da fiscalização (fls. 1598 a 1605), tendo em vista que não se tratam das mesmas notas. Dizem que os pagamentos em 2001 foram predominantemente efetuados no próprio exercício, conforme demonstrativo do defendente às fls. 1349 a 1357.



Considerando os novos demonstrativos elaborados pelas autuantes na informação fiscal prestada às fls. 1597 a 1605, em relação à infração 02, esta JJF, converteu o presente processo em diligência à Infaz de origem, para dar conhecimento ao sujeito passivo, fornecendo-lhe no ato da intimação cópia da mencionada informação fiscal, com a indicação do prazo de dez dias para se manifestar, querendo.

Em nova manifestação às fls. 1741 a 1753, o autuado, aduz que, diante das diversas manifestações das autuantes e da diligência fiscal realizada por preposto da ASTEC, tornou-se difícil a compreensão da lide. Diz que as autuantes não contestaram as alegações apresentadas na impugnação inicial, conforme planilhas que reproduziu à fl. 1744, e por isso, entende que deve ser aplicada a regra estabelecida no art. 140 do RPAF/99. Reafirma que houve interpretação equivocada do conceito de passivo fictício por parte das autuantes e do diligente da ASTEC, alegando que se constata passivo fictício, “quando o contribuinte mantém na sua contabilidade, na conta Fornecedores (ou qualquer outra conta compaginada com obrigações junto a terceiros), títulos já quitados”, e este não é o caso retratado no presente processo. Argumenta que há insegurança no trabalho fiscal, e esta insegurança está retratada por, pelo menos, três aspectos: a) entendimento equivocado das autuantes e do preposto da ASTEC, quando ao verdadeiro significado da expressão “passivo fictício”; b) constantes e sucessivas alterações dos valores da base de cálculo do imposto exigido (informação fiscal datada de 06/01/05, manifestação das autuantes datada de 06/05/05, diligência da ASTEC em 10/04/05 e última informação fiscal datada de 26/06/06); c) o não entendimento pelos próprios membros da 3ª JJF acerca da metodologia adotada pelas autuantes no cálculo do imposto exigido. O trabalho fiscal foi desenvolvido e concluído com imperfeição técnica, e, diante da falta de certeza e de clareza quanto aos números apurados na infração 02, “não há como se insistir neste lançamento”.

Outra alegação apresentada pelo defendente é quanto ao demonstrativo do exercício de 1999, em que as autuantes excluíram o valor de R\$299.322,06, porque perceberam que foram computados indevidamente, mas, na última informação fiscal as autuantes incluíram esses mesmos valores na planilha datada de 26/06/06. Portanto, o defendente argumenta que não há como se dar validade aos novos demonstrativos acostados aos autos, salientando que foi adotado o mesmo procedimento em relação aos exercícios de 2000 e 2001 (fls. 1612/1619). Diz que, diante dos equívocos apontados, “é certo que há motivos suficientes para a decretação de nulidade da infração 2”.

Quanto à infração 03, alega que, não obstante o diligente da ASTEC ter opinado pela manutenção da exigência fiscal, já foi comprovada a sua improcedência, ao menos em parte, salientando que as autuantes já se pronunciaram neste sentido em duas oportunidades, em 06/01/05 e 06/05/05, por isso, o defendente alega que não pode ser mantido o valor originalmente apontado nesta terceira infração. Contesta, ainda, a penalidade aplicada, por entender que a sanção a ser aplicada, neste caso, é uma multa de 10% ou 1% do valor comercial das mercadorias, conforme art. 42, IX e XI, da Lei 7.014/96, que transcreveu. Cita o art. 112 do CTN, e argumenta, também, que se deve considerar o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS instituído no art. 155, § 2º da Constituição Federal, e neste sentido, afirma que, se for levada adiante a exigência fiscal da infração 03, devem ser concedidos os créditos fiscais relacionados às notas fiscais de compras objeto da autuação. Pede que seja realizada uma revisão fiscal para que sejam apurados os créditos fiscais em comento. Por fim, reitera o pedido de nulidade da infração 02, e se os membros desta 3ª JJF não se convencerem da nulidade ou improcedência, que seja realizada nova diligência por fiscal estranho ao feito. Referente à infração 03, que seja reduzido o débito, e que seja extinto o crédito tributário relativo às infrações 1 e 4, face ao pagamento do valor apurado, conforme DAE acostado aos autos.

No início do julgamento do presente PAF, o julgador, Olavo José Gouveia Oliva, declarou-se impedido de discutir e emitir voto, nos termos do art. 40, do Regimento Interno do CONSEF

(Decreto nº 7.592/99), tendo em vista que o mencionado julgador participou como diligente neste processo.

## VOTO

Inicialmente, o autuado suscitou a nulidade quanto à terceira infração, sob a alegação de falta de entrega pelas autuantes dos documentos fiscais objeto da autuação. Entretanto, essa provável irregularidade foi saneada por determinação desta JJF, para que fosse efetuada a entrega de todos os demonstrativos e notas fiscais constantes dos autos, com a reabertura do prazo de defesa, o que foi atendido pela Inspetoria Fiscal, conforme intimação à fl. 1274 dos autos.

No mérito, a primeira infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por antecipação, conforme demonstrativo às fls. 20 e 21 dos autos.

A infração 04 refere-se à falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, pelas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97.

Em sua manifestação às fls. 1585 a 1591, após a diligência fiscal realizada por preposto da ASTEC, o autuado informa que em relação às infrações 01 e 04, resolveu efetuar o pagamento o imposto exigido, pondo fim à lide, considerando a dificuldade em comprovar a improcedência da autuação.

O defendente, ao reconhecer o débito indicado nas infrações 01 e 04 do presente Auto de Infração e efetuar o respectivo pagamento, desistiu da defesa apresentada, tornando-a ineficaz, conforme previsto no art. 122, inciso IV, do RPAF/99, e por isso, considero prejudicada a defesa apresentada em relação a essas duas infrações.

Infração 02: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes.

O autuado alegou que a premissa adotada pelas autuantes não é verdadeira, considerando que o lançamento em um determinado exercício de obrigações assumidas nele próprio, com as notas fiscais escrituradas no exercício seguinte, não significa manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes.

O presente processo foi objeto de diversas diligências fiscais, sendo uma delas realizada por preposto da ASTEC, conforme Parecer de nº 048/2006, fls. 1342 a 1345, e não obstante as tentativas, ainda persistem as divergências.

Da análise das peças e comprovações acostadas aos autos, pelas autuantes, pelo preposto da ASTEC, e pelo defendente, faço as seguintes observações:

- 1 – Os demonstrativos da ASTEC (fls. 1346/1352), bem como, as planilhas apresentadas pelo contribuinte (fls. 951, 1010, 1096/1101), indicam como referências os números das notas fiscais, suas respectivas datas de emissão, recebimento, vencimento e pagamento, além do valor de cada documento fiscal.
- 2 – Nos demonstrativos elaborados pelas autuantes foram indicados números de duplicatas e as respectivas datas de emissão, vencimento e pagamento, o que impossibilita fazer qualquer confronto com os elementos apresentados pelo preposto da ASTEC e do autuado.
- 3 – No levantamento fiscal original, consta a seguinte observação: “Notas Fiscais lançadas em janeiro do ano seguinte, portanto não fazem parte do passivo”.
- 4 – Na última informação fiscal, à fl. 1597, sobre o levantamento do exercício de 1999, as autuantes informaram: “estas notas fiscais foram adquiridas em 1999, porém, lançadas em janeiro de 2000, razão pela qual não poderiam compor o saldo da conta fornecedores do balanço

patrimonial em 31/12/1999”. A mesma observação foi feita em relação aos exercícios de 2000 e 2001.

5 – É verdadeira a alegação do autuado, de que houve constantes e sucessivas alterações dos valores da base de cálculo do imposto exigido (informação fiscal datada de 06/01/05, manifestação das autuantes datada de 06/05/05, diligência da ASTEC em 10/04/05 e última informação fiscal datada de 26/06/06), o que indica incerteza quanto ao real valor do débito a ser exigido.

Observo que na aplicação do Roteiro de Auditoria Contábil do Passivo, Conta Fornecedores, devem ser adotadas algumas providências, a exemplo de:

- verificação da natureza das contas debitadas e creditadas em contrapartida com a conta Fornecedores, com o objetivo de apurar se houve lançamento em conta diversa da aquisição das mercadorias;
- verificação da tempestividade dos lançamentos, ordenando cronologicamente as duplicatas por data de quitação, o que facilita a identificação daquelas que foram contabilizadas no exercício seguinte;
- apuração das duplicatas que, embora emitidas até o último dia do exercício fiscalizado correspondem a notas fiscais que só foram registradas no exercício seguinte;
- verificação do efetivo saldo da conta Fornecedores comparando o saldo constante do balanço com a soma das duplicatas apresentadas.

Na hipótese de o saldo do balanço ser superior ao saldo apurado, fica caracterizado o passivo fictício. Assim, pode ser evidenciada a existência de títulos pagos, porém não baixados contabilmente ou contabilização de título inexistente. Neste caso, a lei autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante ao § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, que transcrevo a seguir:

“Art. 4º

(...)

*§ 4º 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”*

No caso em exame, as autuantes informam reiteradamente, que a presunção de omissão de saídas é decorrente da comprovação de que o autuado adquiriu mercadorias em um exercício, mas lançou essas entradas no exercício seguinte, embora conste o débito assumido junto aos fornecedores no balanço patrimonial do exercício em que foram realizadas as aquisições das mercadorias.

Concordo com a afirmação do autuado de que, quando é feito o contrato de compra e venda, o adquirente da mercadoria já assumiu a responsabilidade pelo pagamento dos valores contratados, e desde aquele momento fica constituído o passivo para o seu estabelecimento, ou seja, a obrigação pelo pagamento do preço acertado surge a partir do momento em que é firmado o contrato de compra e venda.

Outro aspecto que deve ser levado em consideração, é quanto à incerteza do valor efetivamente devido, considerando que o levantamento fiscal foi efetuado tomando como referência, inclusive, números de duplicatas, enquanto os demonstrativos do autuado e da ASTEC foram efetuados pelos números das notas fiscais de aquisição, o que não permitiu fazer qualquer confronto.

Nos moldes como foi efetuado o levantamento fiscal, há incerteza quanto ao real valor imposto a ser exigido, e por isso, concluo pela nulidade da autuação, com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99., devendo ser renovado o procedimento fiscal para apuração do valor do imposto efetivamente devido, a salvo de incorreções. Saliento que esta decisão está fundamentada na Súmula nº 1 deste CONSEF, que estabelece: “É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo”.

Infração 03: Refere-se à exigência de ICMS pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio de entradas não registradas correspondentes a notas fiscais coletadas no CFAMT, exercícios de 2002.

Diante das alegações defensivas de que no levantamento fiscal não foram consideradas diversas notas fiscais relativas a mercadorias devolvidas, as autuantes refizeram os cálculos excluindo os valores correspondentes aos documentos fiscais comprovados. Assim, as autuantes informaram à fl. 1315, que, com a apresentação pelo contribuinte, das notas fiscais de devolução fica alterado o débito referente aos seguintes meses: janeiro/02 ICMS devido de R\$735,65 passa para R\$343,94; julho/02 ICMS devido fica alterado de R\$2.934,36 para R\$1.028,96; setembro/02 ICMS de R\$1.487,82 passa para R\$1.001,14. Total da infração, de R\$18.377,55 para R\$16.003,51.

Analisando as provas acostadas aos autos e a informação fiscal, constato que os cálculos foram refeitos para excluir as notas fiscais realmente comprovadas, mantendo-se as demais que não foram registradas, sob a alegação do autuado de que jamais celebrou contrato de compra e venda com os emitentes.

Vale ressaltar, que nas notas fiscais objeto da autuação, constam os dados do autuado, como o seu endereço, inscrição estadual e CNPJ, e as mercadorias são pertinentes ao seu ramo de atividade, e este CONSEF tem decidido, de forma reiterada, que as notas fiscais referentes a mercadorias destinadas a um contribuinte constituem prova da realização de operações de aquisição pelo destinatário, inexistindo necessidade de a fiscalização acostar aos autos outras provas, cabendo ao autuado demonstrar, de forma inequívoca, que não realizou tais aquisições.

O autuado também alega que devem ser concedidos os créditos fiscais relacionados às notas fiscais de compras objeto da autuação. Contudo, essa alegação não pode ser acatada, considerando que o imposto foi exigido por presunção legal de omissão de saídas anteriores, cujas receitas foram empregadas no pagamento das compras não registradas, e neste caso, não se trata das mesmas mercadorias relacionadas nas notas fiscais que não foram registradas. No caso de o contribuinte fazer a escrituração extemporânea dessas notas fiscais, para utilizar os créditos fiscais correspondentes, deve observar as regras estabelecidas nos §§ 1º e 2º, do art. 101, do RICMS/97.

Saliento, ainda, que não cabe a exigência da multa de 10% ou 1%, como entendeu o autuado, haja vista que em relação à irregularidade apurada, a legislação prevê que deve ser exigido o imposto por presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, conforme já comentado anteriormente.

Concluo que não restou provado o lançamento no livro fiscal próprio de parte das notas fiscais que foram objeto do levantamento fiscal, ficando alterado o valor do imposto exigido para R\$16.003,51, conforme indicado na informação fiscal, fl. 1315 do presente processo.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207155.0002/04-9, lavrado

contra **DISMEL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$32.725,43**, acrescido das multas de 60% sobre R\$17.131,67 e 70% sobre R\$15.593,76, previstas no art. 42, VII, “a”; II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Esta Junta recorre, de ofício, desta 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, 11 de setembro de 2006.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA – JULGADOR