

**PROCESSO** - A. I. Nº 146548.0902/06-8  
**RECORRENTE** - SUPERMERCADOS RONDELLI LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JF nº 0084-04/08  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 07/11/2008

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0319-12/08**

**EMENTA: ICMS. 1.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS RELACIONADAS NO ANEXO 88. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado o recolhimento de alguns valores através de diligência. Foram refeitos os cálculos, reduzindo-se o valor do imposto exigido na ação fiscal. Infração parcialmente comprovada. **2.** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO. Infração mantida. Correta a Decisão de 1ª Instância. Afastada a arguição de nulidade do procedimento fiscal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão de 1ª Instância que julgou procedente em parte o Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS, pelo cometimento das seguintes infrações.

1. Recolhimento a menor por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação e relacionadas no anexo 88 do RICMS-BA/97. Sendo exigido o valor de R\$45.041,34 e aplicada multa de 60%;
2. Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Sendo exigido o valor de R\$2.311,18 e aplicada multa de 60%;
3. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS através de copia de nota fiscal. Sendo exigido o valor de R\$4. 779,66 e aplicada multa de 60%;
4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Sendo exigido o valor de R\$1.905,38 e aplicada multa de 60%;
5. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária. Sendo exigido o valor de R\$1.067,90 e aplicada multa de 60%;
6. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal. Sendo exigido o valor de R\$240,41 e aplicada multa de 60%;
7. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque a maior no documento fiscal. Sendo exigido o valor de R\$2.359,20 e aplicada multa de 60%;
8. Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas para fins de comercialização. Sendo exigido o valor de R\$1.574,54 e aplicada multa de 60%.

O autuado ingressou com defesa, não se manifestando acerca dos valores apurados no Auto de Infração relativos às infrações 2, 4, 5, 6, 7 e 8. Insurgiu-se, apenas em relação às infrações 1 e 3.

Em relação à infração 1 alega que o recolhimento a menor se deveu ao fato de que um determinado fornecedor efetuou vendas utilizando o Código Fiscal de Operação (CFOP) 6401 e que este código fora desconsiderado pelo autuante, que realizou o cálculo de Substituição Tributária através do CFOP 6403 que eleva a MVA e gerou o recolhimento a menor. Afirma que solicitou para que fosse desconsiderada a autuação pelo recolhimento a menor tendo em vista que tais fornecedores operam como indústria e como comércio, o que lhes dá direito de utilizar os dois CFOP. Alega ainda que não foram considerados pela fiscalização os DAE's com código 1145 e 2191 que foram pagos no dia 25 de cada mês subsequente à entrada de mercadorias, conforme cópias dos DAE's pagos anexados às fls. 116 a 191. Do mesmo modo, assevera que o autuante não considerou todas as GNRE's, que se encontravam anexadas às respectivas notas fiscais e foram recolhidas pelas empresas fornecedoras, pois, as mercadorias já entram no estado com o imposto pago e são conferidas nos Postos Fiscais de Fronteira. Observa ainda que a fiscalização não considerou as GNRE's pelo fato das empresas remetentes terem emitido as referidas guias pagas contendo mais de uma nota fiscal e para diversos clientes no Estado da Bahia. Requer, por fim, que sejam consideradas as GNRE's até que se prove o contrário, ou seja, que suas notas fiscais não estejam incluídas nas GNRE's emitidas por seus fornecedores.

No que diz respeito à infração 3, esclarece que ao receber a notificação fiscal, por descuido, as notas fiscais tinham sido retiradas das pastas de arquivamento para alguma utilização da empresa, entretanto, apesar do procedimento normal ser a substituição da nota fiscal que é retirada da pasta, por uma cópia em seu lugar, até que o original retorne à pasta, ocorrera nessa ocasião um descuido, que resultou no engano que fora a entrega de duas cópias para atender a fiscalização. Por isso, requer que sejam consideradas as notas fiscais que diz anexar à fl. 222.

O autuante presta a informação fiscal de fl. 225, expondo as seguintes ponderações:

1. Afirma que não procedem as alegações defensivas quanto ao não aproveitamento dos recolhimentos efetivamente comprovados quer sob a forma de GNRE's ou através de DAE's que constavam como especificação de receita "*ICMS Antecipação Tributária, Produtos Anexo 88 do RICMS*", conforme constam no demonstrativo "*AUDITORIA FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*", fls. 12 a 29;
2. Em relação às GNRE's apresentadas nas aquisições de mercadorias constantes do Anexo 88 do RICMS-BA/97, remetidas pela empresa ProRibeiro Adm. Org. Com. Ltda., assevera que não foram consideradas tendo em vista que em uma mesma GNRE encontravam-se relacionadas diversas notas fiscais sem especificar qual o destinatário e o valor do ICMS relativo a cada nota fiscal, além de não terem sido apresentadas pelo autuado as cópias das notas fiscais de cada GNRE. Assevera ainda que o fato dessas guias terem sido vistoriadas nos Postos Fiscais de Fronteira não lhes dão legalidade;
3. No que diz respeito à infração 03, afirma que as ponderações da defesa são inócuas, e que por isso, não há qualquer fundamentação para uma Informação Fiscal.

Conclui o autuante reiterando a manutenção integral do Auto de Infração.

Na assentada de julgamento os membros da 2ª JJF decidiram baixar os autos em diligência para que, diligente estranho ao feito e designado pela ASTEC, intimasse o autuado para apresentação das notas fiscais constantes dos DAE's e GNRE's, a fim de que fossem esclarecidos e identificados os recolhimentos efetivamente realizados em relação à Infração 1 e, para apresentação do original da nota fiscal nº 11661, emitida pela Total Frios Alimentos LTDA., no que concerne à Infração 3, indicada à fl. 40 dos autos e cópia à fl. 91.

A diligência foi atendida pela ASTEC que emitiu o Parecer Nº 095/07 de 29 de junho de 2007, fls. 231 a 236. Quanto à Infração 1 o diligente informa que procedera às exclusões devidas com base na documentação comprobatória apresentada pelo autuado que resultou no demonstrativo de apuração, fls. 237 a 254. Com as aludidas exclusões, o Parecer da ASTEC em sua conclusão

explicita que o débito dessa infração, que era de R\$45.041,34, fls. 12 a 29, passa para R\$35.581,20, conforme se verifica no demonstrativo de débito, fl. 233, elaborado pelo diligente.

No tocante à infração 3, o diligente informa que o autuado, apesar de intimado, doc. fls. 235 e 236, não atendera à solicitação, ou seja, não apresentara a Nota Fiscal nº 11661, portanto, remanesceu inalterada esta questão.

O autuado, ao tomar ciência do resultado da diligência, fl. 1695, através do Parecer ASTEC nº 0095/2007, diz reiterar todos os seus argumentos defensivos, observando que os erros apontados pelo diligente, apenas traduzem a inobservância dos mínimos requisitos imprescindíveis em uma autuação fiscal, requerendo, por isso, a improcedência da infração 1, tendo em vista os equívocos cometidos pelo autuante.

Quanto à infração 03, afirma considerar abusiva a solicitação para apresentação da Nota Fiscal nº 11661 emitida pela Total Frios Alimentos LTDA., tendo em vista, inexistir nos autos alegação alguma de erro formal, não havendo dúvidas quanto a sua legalidade nos autos.

Conclui reiterando seu pedido de improcedência para essas duas infrações.

A 1ª instância ao decidir a lide, exarou o voto a seguir transcrito:

*Em face da inteira omissão de manifestação por parte do autuado em sua peça defensiva acerca das infrações 02, 04, 05, 06, 07 e 08, além da constatação nos autos de que se encontram devidamente caracterizados os seus cometimentos, corretos o enquadramento legal e a tipificação das multas aplicadas, por isto, mantenho essas infrações*

*No mérito, a infração 01 cuida do recolhimento a menos de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas no Anexo 88 do RICMS-BA/97.*

*A defesa alega que a diferença a menos apontada no Auto de Infração decorreria da utilização de dois Códigos Fiscais de Operações por alguns de seus fornecedores e que estas operações não foram aceitas pela fiscalização, bem como, por não terem sido acatadas as operações com os DAE's com os códigos 1145 e 2191 e as GNRE's recolhidas pelos remetentes de outros estados.*

*O autuante, ao prestar sua informação fiscal, mantém integralmente a autuação asseverando que considerou todos os recolhimentos identificados nos documentos de arrecadação, com exceção apenas, das aquisições remetidas pela empresa ProRibeiro Adm. Org. Com. LTDA. pela impossibilidade de identificar quais operações do autuado referiam-se a cada GNRE, pois, constavam diversas notas fiscais e diversos destinatários no estado da Bahia.*

*Na assentada de julgamento os membros da 2ª JF decidiram baixar os autos em diligência à ASTEC para que, intimado o autuado, ele apresentasse todas as documentações fiscais para a efetiva comprovação dos recolhimentos constantes dos documentos de arrecadação e assim fossem procedidas as exclusões cabíveis.*

*A ASTEC cumpriu a diligência com a emissão do Parecer nº 095/07, fls. 231 a 234, no qual o diligente conclui através da elaboração de demonstrativo minudente refazendo a planilha elaborada pela fiscalização "AUDITORIA FISCAL – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA", fls. 237 a 254, embasado na documentação apresentada pelo autuado, no qual restou evidenciado a redução do débito apurado pela fiscalização de R\$ 45.041,34, para R\$ 35.581,20, conforme discrimina mensalmente no novo demonstrativo de débito elaborado, fl. 233.*

*Ao tomar conhecimento do resultado da diligência o autuado reitera suas ponderações e alegações apresentadas na defesa, enfatiza os equívocos cometidos pela fiscalização. Entretanto, não aponta ação qualquer falha, incorreção ou até mesmo inconsistência no demonstrativo elaborado pelo diligente. Por fim, conclui sua manifestação requerendo a improcedência da infração.*

*Depois de analisar todos os elementos que compõem os autos, precipuamente o resultado da diligência, verifico que em face do levantamento procedido pelo diligente contemplar a*

*inclusão de todos os recolhimentos efetivamente comprovados documentalmente pelo autuado, sem reparo algum, por parte do mesmo em sua manifestação, entendo que deve prevalecer os valores apurados pela diligência e consignados no demonstrativo de débito, fl. 233, ou seja, R\$ 35.581,20.*

*Por tudo isso, mantenho a infração 01, pois, além do autuado não discordar objetiva e explicitamente do demonstrativo elaborado pelo diligente e nada comprovar em contrário – o que importa na presunção de veracidade da afirmação da parte, como preconiza o art. 142 do RPAF-BA/99 - entendo que restou efetivamente comprovado o recolhimento a menos do ICMS – Antecipação. Apresento a seguir o demonstrativo de débito.*

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO - INFRAÇÃO - 01						
DATA OCORR.	DATA VENC.	BASE DE CÁLCULO	ALÍQ.	DÉBITO	fls. PAF	% M U L T A SOBRE IMPOSTO
31/1/2005	9/2/2005	5.625,18	17,0%	956,28	238	60,0%
28/2/2005	9/3/2005	4.612,65	17,0%	784,15	239	60,0%
31/3/2005	9/4/2005	19.243,71	17,0%	3.271,43	240	60,0%
30/4/2005	9/5/2005	10.012,35	17,0%	1.702,10	242	60,0%
31/5/2005	9/6/2005	10.332,65	17,0%	1.756,55	242	60,0%
30/6/2005	9/7/2005	53.659,41	17,0%	9.122,10	244	60,0%
31/7/2005	9/8/2005	7.919,76	17,0%	1.346,36	245	60,0%
31/8/2005	9/9/2005	6.331,18	17,0%	1.076,30	246	60,0%
30/9/2005	9/10/2005	5.203,29	17,0%	884,56	247	60,0%
31/10/2005	9/11/2005	9.130,06	17,0%	1.552,11	248	60,0%
30/11/2005	9/12/2005	14.395,29	17,0%	2.447,20	249	60,0%
31/12/2005	9/1/2006	8.265,88	17,0%	1.405,20	249	60,0%
31/1/2006	9/2/2006	13.267,29	17,0%	2.255,44	250	60,0%
28/2/2006	9/3/2006	1.857,29	17,0%	315,74	250	60,0%
31/3/2006	9/4/2006	7.324,82	17,0%	1.245,22	251	60,0%
31/5/2006	9/6/2006	18.991,24	17,0%	3.228,51	253	60,0%
30/6/2006	9/7/2006	2.225,00	17,0%	378,25	254	60,0%
31/7/2006	9/8/2006	10.904,12	17,0%	1.853,70	254	60,0%
<b>T O T A L</b>				<b>35.581,20</b>		

*Quanto à infração 03 que versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal através de cópia de Nota Fiscal nº 11661 emitida pela empresa Total Frios Alimentos LTDA., verifico que, apesar da explicação apresentada pelo autuado em sua defesa, de que ao retirar a nota fiscal original de sua pasta de arquivamento o documento original ocorrera um descuido, entendo que é insuficiente a justificativa para elidir a acusação fiscal, tendo em vista que tivera oportunidade e tempo suficiente para providenciar a referida nota fiscal e apresentar à fiscalização, o que não fizera até o presente momento. Nem mesmo por ocasião da diligência realizada pela ASTEC, o autuado forneceu a nota fiscal original. Saliento, ainda, que compulsando os autos verifiquei que não tem procedência a afirmativa do autuado em sua peça defensiva de que anexou as notas fiscais originais ao processo. Não subsiste também a alegação defensiva de ser abusiva a acusação fiscal pelo fato de inexistir erro formal no documento. Eis que, o RICMS-BA/97, no inciso IX de seu art. 97, veda expressamente a utilização de crédito fiscal sem o suporte da nota fiscal original, portanto, mantenho a infração 3.*

*Ante o exposto, concluo que restou comprovado nos autos o cometimento parcial da infração 01, e integralmente das infrações 02, 03, 04, 05, 06, 07 e 08, bem como, verifico que a tipificação das multas aplicadas para cada uma das infrações está em perfeita consonância com o art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.”*

Na peça recursal o autuado, através de seus advogados, inicialmente, reiterou todos os termos das argumentações deduzidas em sua impugnação inicial, onde propugnou pela improcedência do Auto de Infração. Afirmou que a douta JJF não procedeu à apreciação devida dos argumentos, já que concluiu, equivocadamente, pela validade de um procedimento absolutamente viciado e inconsistente.

Argüiu a nulidade do procedimento em virtude da diligência, que apontou erro no levantamento do fiscal autuante, tanto que reduziu a tributação do item 1 do Auto de Infração, do valor inicial de R\$45.041,34 para o valor de R\$35.581,20. Em decorrência, sustenta que em casos tais o que deveria ser decidido pela Junta de Julgamento Fiscal era a anulação do procedimento fiscal, já que embasado em erro de levantamento, e não buscar salvar o procedimento fiscal mantendo a autuação pelos novos valores apontados no levantamento fiscal originário.

Citou decisões de outras cortes administrativas, a exemplo dos Estados do TOCANTINS, PARÁ, MATO GROSSO DO SUL.

Quanto ao item 3 do lançamento, correspondente à utilização indevida de crédito fiscal a partir de cópia de nota fiscal, o recorrente sustenta que não pode ser penalizado, pois a Secretaria da Fazenda tem como obter da empresa fornecedora, a comprovação da citada aquisição. Tanto isso é verdade que o Fisco tem seguidamente autuado empresas por falta de registro de notas fiscais de entrada embasando a sua ação em informações dos fornecedores. Destarte, entende que se o contribuinte apresenta a cópia da nota fiscal, deveria o Fisco provar que a aquisição não se realizou e não autuar a empresa porque se utilizou legitimamente de um crédito de imposto já pago, apenas porque a nota fiscal foi extraviada. Agindo diversamente, sustenta que estar-se-ia exigindo do contribuinte a produção de provas que não lhe competia produzir, comprometendo o Princípio da Segurança Jurídica, numa verdadeira inversão do ônus da prova, que, neste caso, é dever do Fisco.

Cabe, portanto, ao Auditor comprovar a efetiva inexistência da entrada das mercadorias, e não simplesmente presumi-las em face de não dispor, o contribuinte, do original da nota fiscal de aquisição, em cuja cópia, o autuado aparece como destinatária.

Prove-se a efetiva inexistência da entrada das mercadorias e estará devidamente caracterizada a infração imputada. Sem provas deste não-ingresso não há como se exigir tributação.

Citou Decisão do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Acórdão nº 51.841, in "Revista Fiscal" de 1970, Decisão nº 69).

*"Processo Fiscal - Não pode ser instaurado com base em mera presunção. Segurança concedida." (Tribunal Federal de Recursos, 2ª Turma, Agravo em Mandado de Segurança nº 65.941 in "Resenha Tributária" nº 8)*

Argumentou que o chamado **"princípio do contraditório e ampla defesa"**, consubstanciado no dispositivo constitucional (artigo 5º, inciso LV), não se compadece com qualquer mecanismo de procedimentos em que atos processuais se realizem sem a prova da infração e sem mesmo qualquer fundamento para demonstrar a sua efetiva ocorrência. Ressaltou que a prática de ilícito não se presume, cabendo ao fisco provar a ocorrência da constituição do crédito tributário,. Citou doutrina do prof. Hugo Brito Machado sobre ônus da prova

Ao final, voltou a reiterar os termos da impugnação inicial, requereu a nulidade da autuação e, se não acolhida esta, a improcedência do lançamento fiscal, para se dar total PROVIMENTO ao Recurso e reformar a Decisão recorrida.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), no Parecer jurídico acostado às fls. 1727/1729, destacou, inicialmente, que o alcance do Recurso Voluntário apresentado restringe-se às infrações 1 e 3. No que tange à infração 1, afastou a nulidade suscitada pelo recorrente, pois enquanto não definitivamente constituído o crédito tributário, mediante Decisão administrativa irrecorrível, o lançamento tributário pode ter seus valores modificados, através diligência fiscal, desde que assegurados ao sujeito passivo a observância do princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório. Discorreu que os trechos transcritos pelo recorrente são decisões administrativas de 1ª Instância, originárias de ou Estados, sendo pacífico na jurisprudência a possibilidade de adequação do débito em fase de constituição, mediante diligência fiscal.

Quanto à infração 3, destacou a representante da PGE/PROFIS que a cópia da nota fiscal não é o documento hábil para dar suporte à utilização de créditos fiscais. Ademais, o art. 97, inc. IX, do RICMS, veda a utilização de crédito fiscal sem suporte em nota fiscal originária. Ressaltou, ao

finalizar, que o recorrente não carrou aos autos nenhum elemento novo, restando incontroverso que as razões recursais apresentadas não são capazes de modificar a Decisão recorrida. Opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

O recorrente arguiu inicialmente a nulidade do procedimento fiscal, argumentando a insegurança do lançamento, constatada em razão da revisão efetuada que reduziu o valor originalmente autuado. Afasto o suposto vício apontado na peça recursal, pois a lavratura do Auto de Infração não constitui definitivamente o crédito tributário, visto que o mesmo pode ser revisado na instância administrativa, conforme estabelece o art. 145 c/c art. 149 do CTN. Em regra, as revisões fiscais são sempre em benefício do contribuinte, resultando em reduções dos valores apurados pela autoridade fiscal. Portanto, não houve prejuízo para o recorrente, remanescendo apenas os valores cujo lastro probatório foi apresentado pelo fisco. Em contrapartida, quanto à parcela residual do Auto de Infração nada trouxe o sujeito passivo aos autos para afastar a imposição fiscal. Assim, no que se refere à infração 1, relacionada com as parcelas devidas a título de antecipação tributária por substituição, os pagamentos comprovados, foram devidamente excluídos da autuação, permanecendo tão-somente as quantias cuja quitação não foi documentada pelo contribuinte. Diante da inexistência da prova do pagamento, deve ser mantida a infração 1. As Decisões administrativas apresentadas pelo contribuinte não têm o condão de alterar o Acórdão de 1ª Instância, visto que o lançamento tributário não é inseguro, pois lastreado na prova da falta de pagamento de tributo.

Quanto ao item 3 da autuação, que também integra o Recurso Voluntário, deve ser mantida a exigência fiscal, pois o direito de apropriação do crédito do ICMS deve ser feito com a 1ª via do documento fiscal. A cópia da nota fiscal não é o documento hábil para dar suporte à utilização de créditos fiscais. Veda o art. 97, inc. IX, do RICMS/97, a utilização de cópia de documento para fins de apropriação de crédito fiscal. É evidente que se houver extravio, perda ou sinistro do documento pode o contribuinte obter as outras vias em poder do fornecedor, ou se valer de qualquer outro meio de prova idôneo, justificando ao fisco essa circunstância. Todavia, ao processo nada foi trazido que justificasse o lançamento do crédito a partir da cópia do documento fiscal, tão-somente a alegação de extravio da nota fiscal, sem comprovação do fato, tornando ilegítima e ilegal a conduta do contribuinte.

Considerando o acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **146548.0902/06-8**, lavrado contra **SUPERMERCADOS RONDELLI LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$49.819,47**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alienas “a” e “d” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE / RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS