

**PROCESSO** - A. I. Nº 269141.0003/06-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NOG FERRAGENS E MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO E REPRESENTAÇÃO LTDA.  
**RECORRIDOS** - NOG FERRAGENS E MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO E REPRESENTAÇÃO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0081-03/07  
**ORIGEM** - INFAS SANTO ANTÔNIO DE JESUS  
**INTERNET** - 05/06/2009

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0130-12/09**

**EMENTA:** ICMS. 1. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA “FORNECEDORES”. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatada a exigência das operações com mercadorias com imposto já recolhido pelo regime de substituição tributária, o débito originalmente lançado foi reajustado mediante revisão efetuada pela ASTEC/CONSEF que reduziu o valor da autuação, adotando os critérios de adequação da base de cálculo previstos na Instrução Normativa nº 56/07. Modificada a Decisão recorrida. Infração parcialmente caracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. Infrações insubstinentes. Fato confirmado na revisão fiscal efetuada pela Assessoria Técnica do CONSEF (ASTEC). 4. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. **b)** BENS DO ATIVO. Infrações não impugnadas na 1ª instância. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS no valor de R\$423.430,45, com aplicação das multas de 60% e 70%, pelas irregularidades baixo descritas:

INFRAÇÃO 1- Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes. Consta na descrição dos fatos que o contribuinte manteve nestas condições obrigações referentes a negócios realizados junto aos fornecedores Cia de Cimentos do Brasil e Cia de Cimentos Atol. (Exercícios de 2002, 2003 e 2004). Total do débito: R\$250.533,29, com aplicação da multa de 70%.

INFRAÇÃO 2- Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária- o das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas, com

recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (Exercício de 2005). Total do débito: R\$50.402,88, com aplicação da multa de 70%.

INFRAÇÃO 3- Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado. Total do débito: R\$20.404,79, com aplicação da multa de 70%.

INFRAÇÃO 4- Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Total do débito: R\$4.080,98, com aplicação da multa de 60%.

INFRAÇÃO 5- Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Total do débito: R\$24.142,94, com aplicação da multa de 60%.

INFRAÇÃO 6- Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Total do débito: R\$1.495,82, com aplicação da multa de 60%.

INFRAÇÃO 7- Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Total do débito: R\$72.369,77, com aplicação da multa de 60%.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide pela a procedência total da infração 1 e pela improcedência das infrações 2, 3, 4, sendo estas devolvidas ao reexame desta Câmara de julgamento Fiscal via Recurso de Ofício. Em relação aos demais itens não houve impugnação do autuado, levando a JJF à declaração de procedência das mesmas.

Nas suas razões de decidir o julgador de 1º grau externou a seguinte fundamentação quanto à infração 1:

*Quanto à infração 01, o autuado alega que a maior parte das mercadorias comercializadas já sofreu tributação antecipada e qualquer exigência fiscal se caracteriza por bitributação. Não acolho as alegações defensivas de ocorrência de bis in idem, uma vez que a empresa encontra-se inscrita como comércio atacadista de outros materiais para construção (fl. 130), e como tal, comercializa diversas mercadorias que não estão submetidas ao instituto da substituição tributária, a exemplo da mercadoria “telhas”, objeto do levantamento quantitativo de estoque elaborado pelo autuante para as infrações 02 e 03. Ademais, constatando-se omissão de entradas de mercadorias pelo sujeito passivo de produtos submetidos ao referido regime, deve ser exigido o imposto por responsabilidade solidária, além do tributo devido por antecipação. Quanto à argüição de autuação equivocada pelo preposto fiscal em razão de ter exigido o imposto por omissão de saída, também não acato, uma vez que foi imputada infração com base em presunção legal de ocorrência de omissão de saídas anteriores pela constatação de passivo fictício cujos Recursos foram utilizados para pagamentos das duplicatas que foram quitadas no exercício fiscalizado. No que tange à argumentação de que o autuante não considerou os ingressos no caixa das vendas de veículos realizadas pelo defendant, assim como os recebimentos relativos às vendas para entrega futura, igualmente não são acolhidas, uma vez que a infração imputada não corresponde a presunção legal de saldo credor de caixa, como também de suprimento à caixa de origem não comprovada. Trata-se de exigência de imposto por ocorrência de passivo fictício por manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, prevista no artigo 2º § 3º do RICMS-BA, o qual transcrevo abaixo.*

*Art. 2º*

*(...)*

*§ 3º Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar:*

*I - saldo credor de caixa;*

- II - suprimento a caixa de origem não comprovada;*
- III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*
- IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

*Observo que o autuante elaborou planilha à folha 16, informando os valores que foram lançados nos balanços dos exercícios de 2002/2003/2004 como passivo circulante e na auditoria da conta de fornecedores apurou valores de duplicatas que não foram comprovadas pelo autuado como quitadas naqueles exercícios. O autuado reconhece que houve equívoco na escrituração contábil, todavia, a simples alegação de não cometimento da infração não tem o condão de elidir a acusação fiscal, nos termos do artigo 143 do RPAF. Entendo que caberia ao defensor acostar ao processo as provas necessárias para a insubsistência do ilícito tributário apurado, principalmente todas as cópias das duplicatas não quitadas no exercício considerado, o que não foi feito. Quanto às cópias das duplicatas acostadas aos autos pelo defensor às folhas 414/484, verifico que o autuante as considerou como quitadas no próprio exercício fiscalizado, conforme demonstrativo às folhas 17/50. Quanto à planilha juntada aos autos à folha 1.142, não comprova, também a incorrencia de manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes. Por conseguinte, não acolho as alegações defensivas suscitadas, por ausência de provas. No que tange à alegação de que o saldo de caixa continha Recursos suficientes para suportar o pagamento das duplicatas, não acolho, uma vez que a existência do referido saldo, pode tecnicamente, coexistir com a presunção legal de suprimento à caixa de origem não comprovada, como também da presunção legal de pagamento de obrigações já pagas ou inexistentes, mantidas no passivo do autuado.*

*Concernente ao pedido de dispensa da multa da infração da obrigação principal, por equidade, também não acato, tendo em vista que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para atender ao pleito suscitado, cabendo apenas esta Decisão à Câmara Superior do CONSEF, conforme o artigo 159, do RPAF. Portanto, julgo procedente este item da autuação.*

Relativamente aos itens declarados improcedentes, na Decisão “*a quo*” foram expostos os seguintes fundamentos:

*Quanto às infrações 02 e 03, (levantamento quantitativo de telhas e cimento no exercício de 2005), acolho o opinativo do diligente exarado através do Parecer ASTEC nº 03/2007, que constatou a inclusão de notas fiscais de venda para entrega futura no levantamento de estoque elaborado pelo autuante, o que resultou na improcedência da exigência fiscal relativa a estes itens da autuação, fato que não foi contestado pelo autuante, considerando que tomou ciência do teor do referido Parecer no dia 01/02/2007 (fl. 1.138). Quanto à argüição de que a negativa de dilação de prazo para apresentação dos documentos solicitados pelo diligente em 30 dias, caracterizam cerceamento de defesa, não acolho, uma vez que o defensor obteve todos os prazos legais previstos no RPAF, para acostar as provas que julgassem necessárias, nos termos do artigo 123 do RPAF. Por conseguinte, em razão de a diligência ter se reportado a questões fáticas, julgo improcedente as infrações imputadas.*

*Com relação à infração 04, trata-se de exigência de imposto por antecipação tributária, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (cimento), apurada em razão do levantamento quantitativo elaborado pelo autuante na infração 03. Por conseguinte, considero, também, insubsistente a autuação relativa a este item da autuação.*

Ao finalizar seu voto o relator da Junta de Julgamento Fiscal elaborou demonstrativo com o valor residual do Auto de Infração, declarando a procedência parcial do lançamento no montante de R\$ 348.541,82, mantendo inalteradas as infrações 1, 5, 6 e 7.

No Recurso Voluntário, o contribuinte reiterou os termos de sua defesa visando elidir a apuração de passivo fictício, ao argumento de que as duplicatas não lançadas (baixadas) foram liquidadas com recursos de vendas do ativo (um caminhão no valor de R\$531.000,00) e de vendas de mercadorias para entrega futura (no montante de R\$1.135.440,00). Foi reconhecido pelo autuado o erro de escrituração na conta “fornecedores”, porém afirmou que os equívocos cometidos, nos exercícios de 2002, 2003 e 2004, não devem ser entendidos como omissão de saídas de mercadorias tributadas, argumentando que no caixa da empresa havia disponibilidade de recursos financeiros suficientes que a quitação das duplicatas, que segundo informa, foram devidamente pagas, reiterando que houve mero lapso contábil.

Em seguida, discorreu que caso não seja acatada a tese defensiva de exclusão total do item em exame, efetuou juntada ao processo de provas documentais revelando que o perfil de vendas da empresa, no período da autuação, englobava operações com mercadorias tributadas e com produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, requerendo, em decorrência, a aplicação da proporcionalidade. Apresentou demonstrativo à fl. 1213 e cópias de seus livros fiscais, com o objetivo de comprovar, para cada exercício autuado, as suas alegações.

Ao finalizar a peça recursal o contribuinte requereu a exclusão da infração 1, reconhecendo a procedência das infrações 5, 6 e 7, no valor total de R\$ 98.008,53, conforme foi consignado em sua pela defensiva apresentada à Junta de Julgamento Fiscal.

Submetido o processo à revisão pela ASTEC, após pronunciamento favorável da Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), foi constatada a veracidade das alegações recursais quanto à existência de operações com mercadorias com imposto já recolhido pelo regime da Substituição Tributária, sendo reduzido o débito para R\$17.732,74; R\$5.333,23 e R\$1.926,34, respectivamente para os exercícios de 2002, 2003 e 2004.

A PGE/PROFIS, em novo pronunciamento acostado à fl. 1325, opinou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, acolhendo o resultado da diligência executada pela ASTEC que reduziu os valores originalmente lançados na infração 1, após aplicação dos critérios previstos na Instrução Normativa nº 56/2007, em que foram excluídas da base de cálculo do ICMS lançado no item 1 do lançamento as operações já tributadas pelo regime da antecipação tributária.

## VOTO

Passo inicialmente ao exame do Recurso de Ofício. Restou comprovado na 1ª Instância de julgamento, após revisão do levantamento fiscal efetuado pela Assessoria Técnica do CONSEF (ASTEC), em conformidade com o Parecer Técnico de nº 03/2007 (doc. fls. 907 a 912), que as omissões apuradas na ação fiscal foram indevidamente quantificadas em decorrência da inclusão de notas fiscais de simples faturamento e para entrega futura para os produtos cimento e telhas. Efetuada a exclusão desses documentos fiscais que não representavam efetiva circulação de mercadorias, as acusações formalizadas no Auto de Infração foram totalmente elididas, levando a improcedência das infrações 2, 3 e 4. Portanto, correta a Decisão da Junta de Julgamento, razão pela qual NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Faz-se necessário, entretanto, a correção do Acórdão de 1º grau, que consignou em sua Ementa, em total contradição com o voto, a manutenção das infrações julgadas improcedentes, razão pela qual modifco nesta oportunidade, na ementa que integra este Acórdão, o teor da ementa publicada após a Decisão da JJF.

Adentrando agora no exame do Recurso Voluntário, restrito à infração nº 1, verifico que na ação fiscal foi constatada a omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção no passivo de obrigações já pagas, fato que resultou no lançamento de imposto, mais imposição de multa, por ser infração prevista no art. 4º, § 4º, da Lei Estadual nº 7.014/96. Nesta específica situação, a existência no passivo empresarial de obrigações já quitadas é interpretada pela legislação do ICMS como indicador de que os pagamentos das duplicatas mercantis também não foram levados ao registro contábil, se valendo assim a empresa, para a liquidação daquelas obrigações, de receitas de operações mercantis omitidas ao fisco e sujeitas à incidência do ICMS. Ressalva a lei, neste caso, a possibilidade do sujeito passivo fazer a prova em contrário da presunção legal.

Buscando afastar a mencionada presunção, o contribuinte, neste processo, argumentou que o autuante não considerou os ingressos de Recursos financeiros no caixa da empresa resultante de vendas de veículos e de recebimentos relativos às vendas para entrega futura, receitas estas que suportariam os pagamentos das duplicatas, que segundo afirma, foram indevidamente mantidas na conta do passivo. Todavia, há dois óbices que impedem o acolhimento dessa tese defensiva. O primeiro óbice, de ordem formal, pois as receitas apontadas na peça recursal também não foram levadas ao registro na contabilidade da empresa, fato que inclusive foi atestado pelo próprio autuado, em sua peça defensiva, às fls. 297 e 298, nos seguintes termos: “*Ocorre que os documentos fiscais (...) eram de VENDAS PARA ENTREGA FUTURA e, consequentemente, não possuíam implicações tributárias em termos de recolhimento de tributo, a contabilidade, por um erro de interpretação, acabou não efetuando os registros contábeis ...*”. Da mesma forma, em relação às vendas dos ativos informou que “... por mais um equívoco, a contabilidade esqueceu de incluir no saldo de caixa os valores correspondentes a vendas de veículos ocorridas no

decorrer do citado ano” (exercício de 2002). Diante dessa ausência de registros não há como validar uma receita que a empresa não documentou na sua própria contabilidade.

Não fosse esse aspecto de ordem contábil há uma outra objeção de maior peso. O contribuinte não demonstrou documentalmente que os recursos financeiros por ele supostamente auferidos e utilizados para a quitação das duplicatas, ingressaram efetivamente no patrimônio empresarial, até porque os documentos juntados ao processo não indicam se as “receitas” foram obtidas nos exercícios objeto da autuação, se forem efetivadas no ato da emissão dos documentos ou logo após, ou se foram pagos ao longo de um determinado período. Não há, portanto, qualquer evidência material, além do aspecto formal já mencionado, que ateste o efetivo ingresso das receitas, que, curiosamente são todas originárias de operações não sujeitas ao ICMS. Diante disso, não acolho a postulação empresarial que buscava afastar a infração.

Entretanto, considerando que o imposto foi apurado a partir da constatação de existência de obrigações pagas, lançadas como se não estivessem quitadas, caracterizando o passivo fictício e, considerando que o recorrente suscitou na peça recursal que em sua atividade comercial auferiu receitas anteriores de vendas de mercadorias com imposto a pagar, sem incidência do tributo e também com imposto já recolhido por substituição tributária, foi determinada por esta Câmara, a realização de nova diligência fiscal, para que, fossem adotados os critérios de adequação da base de cálculo previstos da Instrução Normativa nº 56/07 - a denominada proporcionalidade -, procedendo-se assim à exclusão dos valores atinentes às operações não mais sujeitas ao recolhimento do ICMS, para se evitar a ocorrência do “*bis idem*” tributário, ou seja, a incidência do ICMS sobre operações já tributadas pelo regime da antecipação do imposto.

Constatada na diligência fiscal (Parecer ASTEC nº 165/2008, fls. 1316/1317) a veracidade das alegações recursais quanto à existência de operações com mercadorias com imposto já recolhido pelo regime da substituição tributária, o débito originalmente lançado no item 1 do lançamento foi ajustado para os montantes de R\$17.732,74; R\$5.333,23 e R\$1.926,34, respectivamente, nos exercícios de 2002, 2003 e 2004. Acolho a revisão da ASTEC e dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, em concordância com o opinativo da Procuradoria Estadual, para julgar procedente em parte a infração nº 1 que fica reduzida para a quantia de R\$24.992,31, conforme demonstrativo a seguir:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
D. Ocorrência	D. Vencimento	B. de Cálculo	Aliq (%)	Multa (%)	Vlr Devido
31/12/2002	09/01/2003	104.310,24	17	70	17.732,74
31/12/2003	09/01/2004	31.371,94	17	70	5.333,23
31/12/2004	09/01/2005	11.331,41	17	70	1.926,34
<b>TOTAL</b>		<b>147.013,59</b>			<b>24.992,31</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269141.0003/06-1, lavrado contra **NOG FERRAGENS E MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO E REPRESENTAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$123.000,84**, acrescido das multas de 60% sobre R\$98.008,53 e 70% sobre R\$24.992,31, previstas no art. 42, II, “a”, “d” e “f”, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de maio de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSO – REPR. DA PGE/PROFIS