

PROCESSO - A. I. Nº 281317.0010/04-3  
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BAHIA FOTO E GRÁFICA LTDA. (FOTO SHOPPING)  
RECORRIDOS - BAHIA FOTO E GRÁFICA LTDA. (FOTO SHOPPING) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0400-03/05  
ORIGEM - INFAS VAREJO  
INTERNET - 05/04/2010

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0037-11/10

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO. Elidida a exigência fiscal com a apresentação do correspondente documento comprobatório do direito ao uso do crédito fiscal. Mantida a Decisão recorrida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. a) NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. Os documentos fiscais não escriturados correspondem a operações de circulação de mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto, por isso é devido o tributo exigido. Aplicada a proporcionalidade nos termos da Instrução Normativa nº 56/07. b) CUPOM FISCAL. CANCELAMENTO NÃO COMPROVADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração caracterizada parcialmente. Excluídos os valores relativos aos cupons que foram comprovadamente cancelados e por se referirem a mercadorias já tributadas por substituição tributária. Aplicação do crédito presumido de 8% para o período em que o contribuinte estava na condição de empresa de pequeno porte. Modificada a Decisão recorrida. 3. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA “FORNECEDORES”. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não obstante ter sido comprovado o cometimento da irregularidade apurada, considerando que a infração 6 também trata de presunção abrangendo o mesmo período, deve prevalecer apenas a infração 6, no exercício de 2001, excluindo-se do débito o valor correspondente. Insubstancial a infração 5 para este exercício. Aplicada a proporcionalidade nos termos da Instrução Normativa nº 56/07. Modificada a Decisão recorrida. 4. 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. Reduzido o débito, apóis

lançamento de ofício. Infração parcialmente subsistente. O autuado comprova escrituração das notas fiscais, referentes à infração 7, por isso, considera-se indevido o imposto exigido por falta de contabilização dos documentos fiscais dessa infração. Entretanto, houve cometimento de infração à obrigação acessória vinculada à imputação, sendo devida a respectiva multa, cancelada em sede de Segunda Instância, com base no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96. Modificada parcialmente a Decisão recorrida. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso de Ofício NÃO PROVADO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVADO. Decisão por maioria quanto aos itens 5 e 6. Decisão unânime em relação às infrações 3, 4 e 7.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, nos termos do artigo 169, inciso I, alíneas “a” e “b”, item 1, do RPAF/99, interpostos pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal e pelo sujeito passivo, respectivamente, contra a Decisão que julgou o Auto de infração Procedente em Parte – Acórdão JJF nº 0400-03/05 - lavrado para imputá-lo o cometimento das seguintes infrações:

1. *Falta de apresentação das notas fiscais de entradas de mercadorias relativas ao exercício de 2002 e as reduções Z relativas aos meses de agosto e setembro de 2002, sendo exigida a multa no valor de R\$90,00.*
2. *Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Notas Fiscais de números 726, 727 e 728 emitidas pela empresa A. O. N. de Oliveira (Casa Oliveira), no mês 06/2001. Valor do débito: R\$269,61.*
3. *Omissão de saídas de mercadorias pela falta de lançamento de documento fiscal nos livros fiscais próprios. Consta, na descrição dos fatos, que se trata das notas fiscais modelo 1, de números 435 e 437, de venda de mercadoria e 527, de transferência para comercialização. Valor do débito: R\$120,22.*
4. *Omissão de saídas de mercadorias tributáveis em decorrência de cancelamento de cupom fiscal, em desacordo com as normas em vigor. Consta, que o contribuinte não apresentou à fiscalização as primeiras vias dos cupons fiscais cancelados, sendo apurado o montante devido a partir da leitura da memória fiscal fornecida pelo contribuinte, nos exercícios de 2001 a 2003. Valor do débito: R\$20.981,24.*
5. *Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes. Diferença entre os saldos das contas fornecedores constantes no diário e o saldo devido, levantado pela fiscalização, com base nas notas fiscais de compras, nos exercícios de 2001 a 2003. Valor do débito: R\$17.436,91.*
6. *Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas não registradas, relativamente às notas fiscais de números 18770, da Noritsu do Brasil Ltda; 1573, da Ramos & Boccalletti Projeto e Iluminação Ltda.; 4677, Smartwall Internacional Ltda, todas arrecadadas através do sistema CFAMT, sendo exigido o imposto no valor de R\$667,65.*
7. *Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, referente às notas fiscais de números 813 e 814, exigido o imposto no valor de R\$287,31.*

A Junta de Julgamento Fiscal inicialmente indeferiu o pedido de direito ao passivo, com base no art. 147, inciso I, “b”, do RPAF/99, ao argumentar que

contidos nos autos são suficientes para as suas conclusões acerca da lide. Ainda em preliminar, rejeitou a nulidade arguida pelo contribuinte, ao argumento de que o Auto de infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e nem tampouco foi constatado cerceamento do direito de defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados conforme levantamentos e documentos acostados aos autos.

No mérito, assim se pronunciou a JJF em relação às infrações acima descritas:

INFRAÇÃO 1 – após consignar que este infração refere-se à multa de R\$90,00 pela falta de exibição ao fisco de notas fiscais de entradas de mercadorias relativas ao exercício de 2002, e das reduções Z, solicitadas através de intimação à fl. 09 do PAF, e que tal fato restou comprovado por meio do Termo de Arrecadação de Livros e/ou Documentos anexado ao PAF (fls. 12 a 14), ressaltou o Relator da JJF que muito embora o autuado tenha reconhecido que não entregou os mencionados documentos e que não houve qualquer prejuízo para a Fazenda Estadual, já que as reduções Z não fizeram falta, uma vez que os dados foram obtidos diretamente da memória fiscal do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), tal alegação não deve ser acatada, “*haja vista que, de acordo com o art. 142, incisos IV e V, do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, é obrigação do contribuinte, exibir ou entregar ao fisco os livros e documentos fiscais previstos na legislação tributária, e não deve impedir nem embaragar a fiscalização, facilitando o acesso aos livros, documentos e demais elementos solicitados*”, sendo assim procedente a exigência da multa, tendo em vista que ficou caracterizado o descumprimento da obrigação acessória prevista na legislação;

INFRAÇÃO 2 – Consignou o Relator que este item se refere a crédito fiscal de ICMS considerado indevido por falta de apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, lançado na escrita fiscal do autuado – Notas Fiscais nºs 726, 727 e 728, emitidas pela empresa A.O.N. de Oliveira, no mês 06/2001. Ressaltou que, de acordo com o Parecer ASTEC Nº 090/2005 (fls. 270 a 274), foi informado pelo diligente que foram apresentadas as notas fiscais originais, tendo constatado que os mencionados documentos fiscais estão devidamente registrados no livro Registro de Entradas de Mercadorias, e os créditos fiscais destacados foram lançados, o que elide a exigência fiscal, sendo, assim, insubstancial a infração em tela;

INFRAÇÃO 3 – Neste item imputa-se ao autuado a omissão de saídas por falta de lançamento das Notas Fiscais de Saídas de nºs 435, 537 e 527 (fls. 18 a 20) nos livros fiscais próprios, nos meses de março e dezembro de 2001. Ressaltou o Relator que não houve contestação por parte do autuado deste item, sendo assim, procedente a infração, haja vista que não existe controvérsia e os documentos fiscais não escriturados correspondem a operações de circulação de mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto, sendo devido o tributo exigido;

INFRAÇÃO 4 – Neste item imputa-se ao contribuinte a omissão de saídas de mercadorias tributáveis em decorrência de cancelamento de cupom fiscal, em desacordo com as normas em vigor, não tendo o contribuinte apresentado à fiscalização as primeiras vias dos cupons fiscais cancelados, sendo apurado o montante devido a partir da leitura da memória fiscal fornecida pelo contribuinte, nos exercícios de 2001 a 2003, conforme demonstrativos às fls. 21 a 49.

Informou o Relator que embora o autuado alegue que a falta de exibição dos cupons fiscais cancelados não significa comprovação de fraude, e que o fato de não entregar as primeiras vias dos cupons fiscais cancelados constitui mero descumprimento de obrigação acessória, e não obrigação principal, concorda com o autuante de que o caso em exame é semelhante ao cancelamento de notas fiscais, sendo previsto na legislação - art. 210, do RICMS/97. – que “*quando o documento fiscal for cancelado, conservar-se-ão no talonário, formulário contínuo ou jogos soltos todas as suas vias, com declaração do motivo que houver determinado o cancelamento, e referência, se for o caso, ao novo documento emitido*”.

Aduziu que no caso de cancelamento de Cupom Fiscal ou Compr equipamento que o emitiu, a legislação estabelece que conser documentos fiscais, inclusive o emitido para cancelamento, e que alega o autuado, que houve desistência ou desfazimento do negóc

prova idônea da devolução devendo ser emitida Nota Fiscal na entrada da mercadoria, fazendo menção ao documento fiscal originário (Cupom Fiscal, Nota Fiscal ou Nota Fiscal de Venda a Consumidor), obtendo, na Nota Fiscal de Entrada ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade. Assim, concluiu que não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória, haja vista que há necessidade da comprovação de que não houve a saída efetiva da mercadoria, ou que o negócio não foi efetuado, e tais comprovações não foram apresentadas pelo autuado.

Ressaltou que de acordo com a diligência fiscal da ASTEC foram refeitos os cálculos para adequar à condição do autuado como empresa de pequeno porte nos meses de maio/02, setembro/02 a março/03 e de maio/03 em diante, de acordo com o histórico da condição do contribuinte à fl. 15, sendo elaborado o demonstrativo à fl. 274, cujo resultado é acatado, além de observar que o documento de fls. 15, refere-se ao histórico de condição do autuado e os dados consignados nesse extrato devem ser de conhecimento contribuinte, por isso, não há necessidade de lhe fornecer cópia dessa informação.

Por fim, ressaltou que na sessão de julgamento, o defensor do autuado apresentou petição acompanhada de uma planilha denominada “Relatório dos Cancelamentos” dos cupons fiscais, requerendo a realização de nova diligência fiscal a ser realizada por preposto da ASTEC, o que de logo indefere, tendo em vista que a diligência solicitada é destinada a verificar documentos que estão na posse do autuado e suas cópias poderiam ter sido juntadas aos autos por amostragem, para comprovar o alegado. Assim, mantém a exigência fiscal.

**INFRAÇÃO 5** – Este item refere-se à exigência de ICMS decorrente da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, nos exercícios de 2001 a 2003. Aduziu o Relator que os equívocos no levantamento fiscal apontados pelo autuado foram acatados parcialmente pelo autuante, que reconheceu que houve dois equívocos de transcrição de valor do saldo do livro Razão, informando que deixa de existir a diferença de R\$6.952,73 para a conta do fornecedor Clypecolor, que apresenta regularidade no saldo, e também que a diferença de R\$32.239,03, da conta do fornecedor Distrion, passa a ser de R\$4.691,50, o que foi reconhecido pelo próprio autuado.

Informou que esta infração também foi objeto de diligência fiscal pela ASTEC - conforme Parecer de fls. 270 a 276 – ao tempo que acata no voto as conclusões apresentadas pelo diligente, conforme análise a seguir:

*“a)Em relação ao exercício de 2001, não houve qualquer contestação pelo autuado, ficando confirmada a diferença apurada e o respectivo valor do imposto exigido;*

*b)Quanto ao exercício de 2002, foi considerado pelo diligente à fl. 281, o saldo indicado no livro Razão, correspondente ao fornecedor Clypecolor, e a exemplo do autuante, informa que procede a alegação defensiva. Também foi acatada a alegação do autuado quanto ao saldo do fornecedor Distrion, sendo apurada à fl. 282, a diferença de R\$4.691,50, que é o mesmo valor reconhecido pelo deficiente e indicado pelo autuante na informação fiscal. Assim, após os ajustes efetuados, foi apurada a diferença de R\$22.049,41, e o imposto devido no valor de R\$1.984,45, sendo considerado o crédito presumido de 8% (fl. 285).*

*c) Referente ao exercício de 2003, o diligente apurou que não procedem as alegações defensivas, por isso permanecem inalterados os valores originalmente apurados no levantamento fiscal, sendo também considerado o crédito presumido de 8%, conforme demonstrativo à fl. 274.”*

Ainda observou que o autuado afirma que se deve excluir do saldo de balanço em 31/12/2003 o valor de R\$22.006,80 correspondente à Nota Fiscal nº 45283, emitida em 25/03/2003 pela Kodak (fl. 249), porque houve o registro, por lapso, como compra a prazo, quando deveria ter sido lançada como bonificação recebida, CFOP 6910, conforme documento à fl. 248, mas que não acata a alegação defensiva, haja vista que é considerado passivo fictício o fato de constar na escrita obrigação já paga ou inexistente e, no caso, o autuado confessou que não havia uma escrita da obrigação inexistente.

Também pontuou o Relator que o levantamento fiscal foi efetuado nos fornecedores, conforme registros efetuados pelo contribuinte nos 1

com os pagamentos efetivamente comprovados, relacionados no levantamento fiscal, e os dados apresentados pelo autuado foram considerados pelo diligente, que efetuou os ajustes necessários.

Aduziu que a alegação defensiva de que se deve compensar a diferença apurada de um exercício no próximo ano, não deve ser acatada, tendo em vista que neste tipo de Auditoria é apurado o saldo do último mês de cada exercício fiscalizado em confronto com o saldo da conta fornecedores do mesmo exercício, constante da contabilidade, e, sendo constatado excesso do saldo contábil, considera-se que houve passivo fictício, como ocorreu no presente lançamento.

Aduziu, ainda, que nesta infração, da mesma forma como ocorreu na infração anterior, foi refeito o cálculo para considerar a condição do autuado como empresa de pequeno porte, a partir de 2002, sendo apurado o imposto a recolher conforme os demonstrativos elaborados pelo diligente à fl. 275.

Por fim observou que, não obstante ter sido comprovada a irregularidade apurada no levantamento fiscal, foi também indicada na infração 06 a presunção de omissão de saídas no mesmo exercício de 2001, sendo a infração 05 referente ao passivo, e na infração 06 correspondente às entradas não registradas, e considerando que as duas infrações tratam de presunção, concluiu que deve prevalecer apenas a infração 06, no mencionado exercício de 2001, considerando insubsistente a infração 05, quanto ao referido exercício de 2001, excluindo-se o correspondente valor (R\$264,11) do débito total apurado.

INFRAÇÃO 6 – Refere-se à exigência de ICMS pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas não registradas correspondentes a notas fiscais coletadas através do CFAMT. O Relator da JJF observou que não podem ser acatadas a alegações defensivas de que desconhece a Nota Fiscal nº 4677, objeto da autuação, “*tendo em vista que o 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 defensor demonstrar, de forma inequívoca, que não realizou tais aquisições, de acordo com os meios que dispunha.*”. Assim, concluiu que “*não restando provado o lançamento no livro fiscal próprio das notas fiscais que foram objeto do levantamento fiscal, não são acatadas as alegações defensivas, ficando confirmado o valor do imposto exigido, conforme indicado pelo autuante no demonstrativo de débito original.*”

INFRAÇÃO 7 – Refere-se à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, referente às Notas Fiscais de nºs 813 e 814, da A. O. N. de Oliveira. Observou o Relator da JJF que de acordo com o Parecer ASTEC nº 90/2005 foi constatado o lançamento das Notas Fiscais de nºs 807, 813 e 814 na escrita contábil do autuado, constando os valores de forma globalizada, concluindo, assim, não ser devido o imposto exigido sob a acusação de falta de contabilização dos documentos fiscais.

No entanto, observou que houve descumprimento de obrigação acessória quando o contribuinte deixou de proceder à escrituração fiscal, e assim, de acordo com o art. 157 do RPAF/99, no caso de insubsistência de infração quanto à obrigação principal, sendo comprovado o cometimento da infração a obrigação acessória, é cabível aplicação de penalidade, concluindo ser devida a multa de 10% sobre o valor das mercadorias tributáveis, conforme previsto no art. 42, inciso IX, da Lei 7.014/96, o que resultou no valor de R\$169,00, e a Procedência em Parte da exigência fiscal.

Ainda salientou que “*não ficou confirmado que houve omissão de receita proveniente de prestação de serviço de revelação fotográfica, e por isso, não se pode considerar que os valores apurados, em relação à omissão de saídas, se referem também a prestação de serviço, ressaltando que exigir o imposto utilizando a proporcionalidade não tem amparo legal, haja vista que a presunção legal é de omissão de saídas de mercadorias tributáveis comercializadas pelo autuado.*”

Inconformado com o Julgado, o sujeito passivo, através de advogado interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 426 a 466 - onde recorrida quanto às infrações 3, 5, 6 e 7 e a nulidade do julgamento

entender, quanto a esta última, que inexiste motivação e justificação do indeferimento da diligência que requereu.

Quanto ao mérito das infrações, assim se manifestou:

INFRAÇÃO 3 – Ressalta que embora não tenha contestado inicialmente a referida infração, esta deveria ser excluída da autuação pela JJF, pelo fato de sua base de cálculo estar contida na base de cálculo da infração descrita no item 6, que trata de omissão de entrada de mercadorias, já que nesta hipótese deve prevalecer a tributação apenas sobre a infração que representar maior valor monetário de base imponível, devendo, a seu ver, ser aplicada a mesma regra do levantamento quantitativo de estoque, no caso de concomitância da constatação tanto de omissão de saídas como de entradas, onde a maior expressão econômica é a base de cálculo do imposto final a ser exigido;

INFRAÇÃO 4 - que o julgador não se manifestou quanto à sua alegação de existência de mercadorias sujeitas à substituição tributária, e nem tampouco quanto à questão do mero descumprimento de obrigação tributária acessória, além do que cerceou o seu direito de defesa ao negar a diligência complementar que requereu na assentada do julgamento, ao apresentar a documentação que comprovaria faticamente a inocorrência da omissão apontada, ocorrências que demandam a reforma do Julgado ou a realização das diligências pela CJF;

Ainda quanto a este item, alega que o julgador não compreendeu os seus esclarecimentos quanto à questão envolvida na autuação, pois se reportou em seu voto à questão que envolve devolução ou troca de mercadorias, mas nas operações que ensejam cancelamento de cupom a mercadoria não chega a ser entregue ao comprador e o preço não é pago ao vendedor, não ocorrendo, assim, circulação de mercadoria e o consequente dever de pagar ICMS.

Aduz que ocorreu mero descumprimento de obrigação acessória, que não é fato gerador de tributo, e que a presunção do Fisco de que o cancelamento dos cupons resulta em omissão de saídas não corresponde à realidade, pois a falta de exibição dos cupons cancelados não implica em cabal comprovação de fraude ou sonegação, mas apenas é mero indício, cabendo ao Fisco, através de outros meios de fiscalização, constatar o ilícito por prova direta, comprovando a ocorrência do fato gerador, sendo que a jurisprudência do CONSEF é pacífica no sentido de não admitir a cobrança de imposto sem a prova de tal ocorrência.

Reitera que o órgão julgador não apreciou a existência de mercadorias sujeitas à substituição tributária, que não podem ser incluídas na omissão apontada, pois já haviam sido tributadas nas operações anteriores, a exemplo de filmes, flashes, lâmpadas, pilhas, fitas e etc., nos termos do art. 353 do RICMS, e que a jurisprudência do CONSEF é unânime em reconhecer a improcedência da autuação em casos semelhantes. Anexa ao Recurso levantamento preliminar contendo os números dos cupons cancelados que envolvem mercadorias tributadas na fonte, no valor total de R\$19.676,83, para facilitar a conferência na fita detalhe, pedindo sua exclusão. Requer, ainda, a exclusão dos cupons cancelados, consoante listagem apresentada na sessão de julgamento de Primeira Instância, denominada *“Demonstrativo de Justificação de Cancelamento de Cupons Fiscais”*, onde se comprova que ato contínuo ao cancelamento do cupom foi emitido outro, comprovado pelo contador de registro numérico de operações e horário. Informa que em outros autos de infrações semelhantes lavrados contra estabelecimentos filiais do recorrente, o CONSEF, através da 2<sup>a</sup> JJF, mediante realização de diligência, efetuou as referidas exclusões, citando e transcrevendo os Acórdãos JJF nºs 0367-02/05 e 0392-02/05. Conclui requerendo a realização da diligência solicitada

INFRAÇÃO 5 - Alega que a JJF não atentou para os princípios gerais da contabilidade, incidindo em erro na apuração da base de cálculo do passivo fictício de 2002 e 2003, concordando com o equívoco do autuante, não excluindo o saldo não justificado do passivo do ano anterior e cujo valor foi exigido no mesmo Auto de infração ora em discussão, próprio CONSEF, conforme acórdãos que cita e transcreve: Acórc 11/03. Conclui requerendo que sejam excluídos os valores de p exercícios anteriores, retirando do lançamento a cobrança em dupli

Alega ainda quanto a este item que há impossibilidade de cobrança do imposto por erro técnico contábil na escrituração de mercadorias recebidas em bonificação como obrigação a pagar na Conta Fornecedores – Grupo Passivo, por ausência de fato gerador já que a operação de bonificação é realizada a título gratuito. Reitera que o fato do contador ter realizado a classificação contábil inadequada, tal situação não é tecnicamente prova da ocorrência de irregularidade fiscal, no caso passivo fictício e, em consequência a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas.

Aduz que errou o julgador, pois no caso o que se deve perquirir não é o fato da obrigação inexistir no passivo, mas a origem da obrigação inexistente, verificando se há pertinência do lançamento contábil com o fato real da bonificação recebida não representar comercialmente dívida, não necessitando de origem de Recursos financeiros provenientes de receita de vendas documentadas na Conta Caixa ou Bancos para que fosse baixada do balanço.

Alega, também, que a exigência fiscal está em duplicidade com a infração descrita no item 4, deixando a JJF de se pronunciar sobre a questão, já que não há que se falar em valor devido por omissão de saídas consubstanciada em suposto passivo fictício uma vez que essa mesma omissão está configurada e absorvida pela hipótese de ocorrência de cancelamento de cupom fiscal e vice-versa, devendo-se observar os ajustes decorrentes do presente Recurso Voluntário. Assim, conclui requerendo a improcedência deste item, por duplicidade de tributação.

Ainda alega quanto a este item, que a JJF desconsiderou a atividade mista exercida pela empresa na determinação da base de cálculo da exigência fiscal, já que comercializa mercadorias e também presta serviços, negando a aplicabilidade da proporcionalidade da receita de venda de mercadorias em relação à receita total, escorada na falsa fundamentação de falta de amparo legal, tendo o voto desprezado os princípios de tributação e a situação objetiva do contribuinte.

Aduz que o passivo fictício gera a presunção de receitas omitidas (não documentadas e não contabilizadas), entretanto, se o contribuinte exerce atividade mista não poderá querer um dos sujeitos ativos reclamar a tributação integralmente para si, sob pena de ocorrência de bitributação.

**INFRAÇÃO 6** – Alega que há omissão no acórdão recorrido, que se reportou apenas a uma das notas fiscais integrantes da referida infração. Assevera que as mercadorias constantes das notas fiscais tidas como não registradas referem-se a bens para consumo ou ativo imobilizado, portanto se não são mercadorias objeto de comércio da atividade do autuado e se tem o registro em sua contabilidade, descabe a cobrança de imposto sob a presunção de omissão de saídas, devendo ser aplicada apenas uma multa formal pelo descumprimento da obrigação de escrituração dos referidos documentos nos livros fiscais, que já estaria absorvida pela cobrança do imposto nos outros itens deste lançamento de ofício;

Ainda requer a exclusão da Nota Fiscal nº 18770, por estar comprovado que a mesma foi registrada em sua escrita contábil, bem como a aplicação da multa formal para as demais notas fiscais, e ainda sua dispensa ou redução.

**INFRAÇÃO 7** – Alega que a diligência realizada comprovou que não houve omissão de entradas de mercadorias, pois as notas fiscais de entrada estavam registradas na escrita contábil, não havendo, assim, qualquer prejuízo para a Fazenda Estadual. Pede, assim, a dispensa da multa aplicada pela JJF, nos termos do §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, conforme jurisprudência do CONSEF, citando e transcrevendo como exemplo a ementa do Acórdão CJF nº 0198-12/05.

Às fls. 489 e 490, o recorrente acosta petição aos autos onde requer a juntada de documentação complementar comprobatória das alegações relacionadas à infração 4, através de amostragem da cópia da fita detalhe do equipamento ECF, em dois anexos. Anexo I – cópias dos cupons fiscais relativos aos produtos sujeitos à substituição tributária, Anexo II – cópia do cupom fiscal emitido inicialmente, do cupom do cancelamento e do novo cupom emitido correspondência com o cupom anterior. Também reitera o pedido de dispensa da multa no referido termos do seu Recurso Voluntário.

A PGE/PROFIS, em Parecer de fls. 560 a 561, opina pela conversão do presente processo em diligência, para que “*analisando-se os documentos de fls. 492 a 555, e demais elementos constantes dos autos, seja elaborada nova planilha do débito decorrente do item 4 do Auto de infração, excluindo-se do lançamento os valores relativos a vendas de filmes fotográficos, fitas de gravação, flashes, baterias e pilhas, mercadorias sujeitas ao recolhimento antecipado do ICMS, em decorrência do art. 353, II, 20, 21, 28, do RICMS, em relação às quais, portanto, a não apresentação de todas as vias dos respectivos cupons fiscais de cancelamento da operação não pode implicar em presunção de omissão de saídas sem recolhimento de ICMS.*”

Às fls. 563 e 564, consta diligência requerida pela então Relatora do presente processo e deferida pela 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, encaminhando-o a ASTEC para o cumprimento do que se segue:

*“I – analisar os documentos juntados pelo recorrente (fls. 467 a 485 e 489 a 555) e verifique se, nos cupons cancelados, objeto desta autuação, constam mercadorias com o ICMS pago por antecipação (filmes fotográficos, fitas de gravação, flashes, baterias e pilhas e outras). Em caso positivo, que os exclua do levantamento fiscal”*

*“II – verifique se existem cancelamentos de cupons justificados pela emissão, logo em seguida, de outro cupom “cujos dados guardam correspondência com o anterior, comprovado pelo contador do registro numérico de operações e de horário”, como alegado pelo recorrente. Em caso positivo, que os exclua do levantamento fiscal;”*

*“III – elabore, ao final, novo demonstrativo de débito para a infração 4 deste lançamento”.*

*“IV – Em relação à infração 06, verificar se as notas fiscais nºs 18770, 1573 e 4677 (fls. 202 a 204) encontram-se escrituradas nos livros fiscais e na contabilidade, como alegado pelo recorrente. Informe, ainda, caso os documentos fiscais estejam lançados na contabilidade, mas não na escrituração fiscal, qual a destinação das mercadorias neles constantes, e,*

*“V – Em relação à infração 7, verifique se as Notas Fiscais nºs 813 e 814 (fls. 205 e 206) encontram-se escrituradas nos livros fiscais e na contabilidade, como alegado pelo recorrente. Informe, ainda, caso os documentos fiscais estejam lançados na contabilidade, mas não na escrituração fiscal, qual a destinação das mercadorias neles constantes”.*

A ASTEC, em Parecer de nº 0093/2006 – fls. 568 a 571 – assim se pronuncia:

INFRAÇÃO 4 – foram excluídos os cupons nos quais constam os produtos listados pela diligente, bem como aqueles que possuem outro sequencialmente emitido com dados que guardam correspondência com o anterior;

INFRAÇÃO 6 - o contribuinte não apresentou comprovação da escrituração fiscal e nem contábil das Notas Fiscais nºs 18770, 1573 e 4677 e que a folha 252 do PAF é cópia do Razão onde registra a escrituração do pagamento da duplicata nº 18770 da Noritsu;

INFRAÇÃO 7 - que a diligencia fiscal anterior da ASTEC – fls. 274 - atesta a escrituração apenas contábil das Notas Fiscais nºs 813 e 814, sendo que a fiscal não foi demonstrada pelo contribuinte.

Informa, ainda, que foram feitas as exclusões solicitadas e o período em que o contribuinte esteve enquadrado no SimBahia, conforme histórico de sua condição cadastral, elaborando novo demonstrativo de débito para a infração 4, constante do referido Parecer, no valor total de R\$3.893,75.

Depois de cientificados o autuado e o autuante, a PGE/PROFIS, em despacho de fls. 2.046, requer a conversão do processo em diligência para que, em relação à infração descrita no item 5, seja apurada a proporcionalidade na apuração do imposto devido nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, apurando-se quais os percentuais de operações efetuadas pelo autuado que não estavam sujeitas ao ICMS, seja porque isentas, seja porque o ICMS já tinha sido pago por antecipação ou porque sujeitas ao ISS.

Sendo submetido o processo a nova pauta suplementar pela então Relatora – vide fls. 2.050 a 2.052 - a 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento deliberou pela sua conversão em cumprimento do que se segue, resumidamente:

1. informar se a Nota Fiscal nº 045283, emitida pela KODAK em operação de bonificação recebida a título gratuito e se foi ex

- como Conta de Fornecedores, excluindo, em caso positivo, o valor correspondente do saldo da conta do Passivo, refazendo os cálculos da autuação;
2. informar o percentual da receita oriunda de operações de circulação de mercadorias tributáveis pelo ICMS nas saídas, em relação à receita total do estabelecimento autuado, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003;
  3. aplicar o percentual de receitas oriundas de mercadorias sujeitas ao ICMS na saída do estabelecimento ao valor da base de cálculo das infrações 5, 6 e 7 do lançamento;
  4. deduza do valor do débito remanescente da infração 5 o crédito presumido de 8% previsto no art. 19,§1º da Lei nº 7.357/98 nos períodos em que o contribuinte encontrava-se inscrito no SimBahia, conforme documento cadastral de fls. 15 dos autos (mês de maio de 2002, setembro de 2002 a março de 2003 e maio de 2003 em diante.);
  5. elaborar, ao final, novo demonstrativo de débito para as infrações 5, 6 e 7.

Em novo Parecer – fls. 2053 a 2056 – a ASTEC assim se pronuncia:

- I. que em relação à Nota Fiscal nº 045283, emitida pela KODAK em 25/03/2003, no valor de R\$22.006,80, constatou que o seu registro ocorreu na conta de Material para Consumo em contrapartida com a conta de Fornecedores, quando deveria ser registrada na conta de “bonificação”, sem ônus para ao autuado. Ressaltou, no entanto, que no levantamento efetuado pelo autuante às fls. 162/176 não foi computada a referida nota fiscal;
- II. que efetuou o cálculo da proporcionalidade solicitado, com base nos livros Registro de Apuração do contribuinte nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, elaborando demonstrativo dos referidos percentuais e aplicando-os sobre o valor da base de cálculo das infrações 5, 6 e 7, também elaborando demonstrativo em anexo (fls. 2.058);
- III. que aplicou o crédito presumido de 8%, calculando o ICMS à alíquota de 17%, no exercício de 2002, também elaborando demonstrativo;
- IV. elaborou, ao final, demonstrativo de débito das referidas infrações, cujo valor original somado era de R\$39.852,94 e, após a diligência, somou R\$1.154,88.

Às fls. 2.092 e 2.093 consta manifestação do recorrente, onde acata o trabalho revisional e apenas ressalta que, em relação à infração constante do item 7, cabe observar que a JJF acatou os argumentos da defesa e modificou a exigência para multa formal, podendo, assim, ser excluída a cobrança do imposto deste item.

Intimado do resultado revisional, o autuante manifesta-se às fls. 2.095 e 2.096, ressaltando a informação do revisor fiscal de que a Nota Fiscal nº 045283 da Kodak não foi computada no levantamento fiscal. Ressalta, ainda, que acata a revisão quanto às infrações 6 e 7, porém com relação à infração 5 entende necessária revisão e reforma do trabalho da ASTEC aos argumentos de que não foi considerado o valor da base de cálculo relativo ao exercício de 2001; de que o percentual apurado de receita oriunda de operações com mercadorias tributáveis pelo ICMS relativo ao exercício de 2002 está errado e que o mesmo ocorreu para o exercício de 2003.

Explica tais argumentos informando que é praxe de diversas empresas de contabilidade a escrituração dos livros de saída dos contribuintes enquadrados na condição do SimBahia, ainda que não haja obrigatoriedade de tal escrituração, como ocorre com o autuado, e que por esse fato não efetuam a contabilidade registrando adequadamente o que são receitas tributadas, isentas ou outras, e esses valores são transferidos para o Registro de Apuração sem a discriminação correta das partes que são relativas às operações tributadas, isentas ou outras. Ao utilizar o revisor os livros RAICMS não apurou corretamente, portanto os percentuais de mercadorias tributáveis pelo ICMS, não fazendo sentido que as operações tributadas se reduzissem a zero a partir do mês de julho de 2002.

Assim, conclui requerendo uma nova revisão, tomando-se c

apurados os percentuais de 2002 e 2003, seja levado em conta o percentual relativo ao exercício de 2001 aplicando-os sobre os valores de base de cálculo conforme a Decisão recorrida.

Em despacho de fls.2.098, a PGE/PROFIS solicita que a ASTEC se manifeste quanto às alegações do fiscal autuante, por entender se tratar de matéria eminentemente técnico-contábil.

Submetido o processo à pauta suplementar por esta Relatora, a 1<sup>a</sup> CJF aprovou a sua conversão em diligência a ASTEC – vide fls. 2.099, 2.101 e 2.102 - para que se manifestasse diante das alegações do autuante de que este órgão se equivocou no cálculo da proporcionalidade quanto à infração descrita no item 5; elaborando, se necessário, novo demonstrativo de débito considerando os corretos percentuais de operações tributáveis pelo ICMS.

A ASTEC, em novo Parecer de nº 11/2009, informa que analisou e avaliou os cupons fiscais apresentados e com base nos mesmos, confrontados com os demonstrativos de fls. 2.106 a 2.125 (Reduções “z”), apurou novas proporcionalidades das saídas de mercadorias tributadas e com imposto substituído para os exercícios de 2002 e 2003. Elaborou, ainda, novo demonstrativo de débito para os exercícios citados, com base na Decisão da JJF e partindo dos valores demonstrados às fls. 274 pelo Parecer ASTEC 90/2005 (demonstrativo do período autuado em que o contribuinte encontrava-se no regime SimBahia, com a concessão do crédito presumido de 8%), aplicando-se os percentuais das mercadorias tributadas sobre o saldo da base de cálculo indicada, encontrando-se os seguintes valores de ICMS a exigir: exercício de 2002, R\$1.238,78 e exercício de 2003, R\$2.295,42, totalizando R\$4.034,20.

Cientificado do resultado revisional, o recorrente se manifesta às fls. 2.130 e 2.131, onde resume as diligências realizadas em sede de Segunda Instância, e conclui que pelo teor das mesmas pode se efetuar o provimento do seu Recurso Voluntário, para que seja reformado o Auto de infração com base nos demonstrativos revisados pela ASTEC.

Por sua vez, cientificado o autuante – fls. 2.135 – este se manifesta informando que nada tem a acrescentar.

Em Parecer conclusivo, a PGE/PROFIS - fls. 2.137 a 2.143 – inicialmente afasta a alegação de nulidade do recorrente por cerceio ao seu direito de defesa em decorrência da negativa ao seu pedido de diligência pela JJF, ao argumento de que o mesmo teve inúmeras oportunidades de manifestação no processo, tendo a diligência requerida sido posteriormente realizada pela ASTEC, além do indeferimento pela JJF ter amparo legal.

No mérito, assim se posiciona quanto às infrações impugnadas em sede recursal:

**INFRAÇÃO 3** – que não há que se falar que a base de cálculo desta infração está inserta na infração 6, inexistindo duplicidade de cobrança, pois a primeira se refere às operações de saídas constantes das notas fiscais de fls. 18 a 20, enquanto a infração 6 refere-se às notas fiscais de entrada de fls. 202 a 204;

**INFRAÇÃO 4** – opina pelo acatamento da revisão efetuada pela ASTEC neste item, conforme planilha elaborada às fls. 571, com imposto a ser exigido no valor de R\$3.893,75, considerando os documentos anexados aos autos pelo contribuinte que comprovam que muitas das operações não se realizaram, por cancelamento, e pelo fato de se tratar de operações com mercadorias já tributadas por antecipação;

**INFRAÇÃO 5** – consigna que uma vez apurado pelo autuante, no passivo da conta Fornecedores, obrigações já pagas ou inexistentes não justificadas, este efetuou o lançamento fiscal sobre este montante, reiniciando a auditoria do zero no exercício seguinte, não havendo, assim, erro no procedimento de auditoria empregado e nem cobrança em duplicidade de imposto. Ressaltou que em relação à Nota Fiscal nº 45283, emitida pela KODAK, apesar da alegada gratuidade na aquisição da mercadoria nela constante, não há nesta a indicação de uma duplicata de pagamento, e nem tampouco prova de autenticidade da declaração emitida pela empresa em referência, afirmado o envio da mercadoria ao lançamento do documento fiscal na conta passivo da identificação de passivo fictício nos livros fiscais da empresa autuante.

do valor apresentado na revisão feita pela ASTEC, com a aplicação da proporcionalidade da Instrução Normativa nº 56/2007;

INFRAÇÃO 6 – Ressalta que a simples escrituração da Nota Fiscal nº 18770 no livro Razão, sem o seu lançamento no livro Registro de Entrada, conduz à presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do ICMS, inexistindo prova nos autos que afaste esta presunção. Ainda coloca que a infração apontada independe da destinação da mercadoria, se para comercialização ou para consumo ou ativo fixo da empresa;

INFRAÇÃO 7 – Opina pelo provimento do pleito do recorrente de dispensa da multa aplicada pela JJF, por entender que a infração não implicou em omissão no recolhimento do imposto devido e as notas fiscais embora não escrituradas nos livros fiscais, o foram nos seus livros contábeis, evidenciando, assim, ausência de dolo.

Às fls. 2.145, consta opinativo da lavra da procuradora Sylvia Amoêdo, onde ratifica o Parecer acima relatado, pela redução dos valores correspondentes às infrações 4 e 5 e pela exclusão da multa aplicada na infração 7.

## VOTO

Inicialmente, quanto à preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente quanto ao julgamento proferido pela JJF quanto à infração descrita no item 4, alegando cerceamento do seu direito de defesa pelo indeferimento de pedido de diligência feito na assentada do julgamento, devemos de logo consignar que não merece a mínima guarida. A uma porque, como bem consignou a PGE/PROFIS, o indeferimento do pedido encontra amparo legal, mais especificamente no art. 147, inciso I, “b”, do RPAF/99, utilizado pelo Relator de Primeira Instância como fundamento para a negativa do pleito, por entender que os elementos contidos nos autos são suficientes para a sua convicção sobre a questão que lhe foi posta à apreciação. A duas, porque o acatamento da diligência requerida em sede de Segunda Instância afasta qualquer possível cerceio de direito de defesa, até porque em diversas oportunidades o recorrente se manifestou, em decorrência das 4 diligências efetuadas nos autos, na exaustiva busca da verdade material que foi procedida neste processo.

Em relação ao Recurso Voluntário, apresentado quanto às infrações descritas nos itens 3, 4, 5, 6 e 7, de logo devemos consignar que, quanto à infração descrita no item 3, a mesma não foi impugnada na defesa apresentada, precluindo, assim, o direito de o sujeito passivo, agora em sede recursal, de impugná-la. De qualquer sorte, não vislumbramos na exigência fiscal qualquer irregularidade, devidamente mantida pela JJF e tacitamente confessada pelo recorrente que, frise-se, não negou em nenhum momento o efetivo não lançamento das Notas Fiscais de nºs 435, 437 e 527 – constantes às fls. 18 a 20 – nos seus livros Registro de Saídas, incidindo, portanto, na infração apenada com a multa de 70%, descrita no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, qual seja a falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios. Por fim, ressalte-se que também não merece guarida a alegação de que neste item exige-se imposto em duplidade com a infração descrita no item 6, pois como bem frisou a PGE/PROFIS, a infração em tela refere-se à omissão de saídas efetiva pelo não registro das notas fiscais citadas, enquanto a infração 6 refere-se ao não registro das notas fiscais de entradas, levando à presunção de omissão de saídas anteriores.

Quanto à infração descrita no item 4, onde se imputa ao recorrente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis em decorrência de cancelamento de cupom fiscal em desacordo com as normas em vigor - já que o recorrente não apresentou quando da ação fiscal as primeiras vias dos cupons fiscais cancelados, sendo apurado o montante devido a partir da leitura da memória fiscal fornecida pelo contribuinte, nos exercícios de 2001 a 2003 - a diligência efetuada pela ASTEC por deliberação desta 1ª CJF, à vista dos cupons fiscais apresentados p com a comprovação parcial de cancelamento de operações e de q mercadorias com imposto antecipado, reduziram o valor inicialme de nº 0093/2006, inserto às fls. 568 a 571 dos autos.

Como ressaltado pela Decisão recorrida, não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória a regra de que na hipótese de cancelamento de cupom fiscal ou comprovante não fiscal no próprio equipamento que o emitiu, deve o contribuinte conservar todas as vias dos documentos fiscais, inclusive o emitido para cancelamento. Tal regra visa a comprovação de que a operação de fato não ocorreu, não havendo, assim, imposto a ser exigido. No entanto, apenas desincumbiu-se o recorrente de comprovar parcialmente a inocorrência do fato gerador do imposto, como atestado pelo resultado revisional procedido pela ASTEC, diante da apresentação dos cupons fiscais cancelados e dos emitidos seqüencialmente e que guardam correspondência com os cupons anteriores comprovado pelo contador do registro numérico de operações e de horário, bem como pela prova de que alguns cupons se referiam a produtos sujeitos a pagamento antecipado por substituição tributária, a exemplo de filmes fotográficos, fitas de gravação, flashes, baterias e pilhas, hipótese em que descabe falar na omissão apontada.

Por fim, também deve ser rechaçada a alegação do recorrente de que a referida infração está em duplicidade com a infração 6, já que são infrações distintas, sendo que a infração ora apreciada exige o imposto por omissão efetiva de saídas, e a referida infração 6, refere-se ao não registro das notas fiscais de entradas, levando à presunção de omissão de saídas anteriores.

Assim, deve ser mantida a exigência fiscal no valor apontado pela ASTEC – R\$3.893,75 – conforme demonstrativo de débito de fls. 570, ressaltando que este item também é objeto de Recurso de Ofício por conta da desoneração de parte do valor inicialmente exigido, por estar o contribuinte sujeito às regras de apuração da base de cálculo da exigência fiscal sob a alíquota de 17% e concessão do crédito presumido de 8%, nos termos do art. 19, §1º da Lei nº 7.357/98, adequando-se à condição do autuado como empresa de pequeno porte nos meses de maio/02, setembro/02 a março/03 e de maio/03 em diante, de acordo com o histórico da sua condição de fls. 15.

No pertinente à infração descrita no item 5, onde se imputa ao recorrente omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, nos exercícios de 2001 a 2003, as diversas diligências efetuadas depuraram de forma correta a referida exigência fiscal, inclusive em sede de Primeira Instância, já que a JJF acatou a revisão parcial feita pelo autuante quando da sua informação fiscal em relação a dois equívocos de transcrição de valor do saldo do livro Razão relativo aos fornecedores Clypecolor e Distrion – exercício de 2002 - o que importou em excluir a diferença inicialmente constatada no valor de R\$6.952,73 para o primeiro, e manter apenas parcialmente a diferença do segundo que passou de R\$32.239,03, para R\$4.691,50, como reconhecido pelo próprio autuado em sua impugnação, bem como reduziu o débito lançado, conforme Parecer ASTEC nº 90/2005, ao aplicar o crédito presumido de 8% no cálculo do imposto para os períodos em que o contribuinte encontrava-se na condição de empresa de pequeno porte, optante pelo regime do Simbahia. Ainda em sede de Primeira Instância, a JJF corretamente excluiu os valores pertinentes ao exercício de 2001, posto que também na infração 06 exige-se ICMS em decorrência de presunção de omissão de saídas no mesmo exercício de 2001, ao argumento de que considerando que as duas infrações tratam de presunção, deve prevalecer apenas a infração 06 no mencionado exercício de 2001, excluindo-se o valor correspondente de R\$264,11 do débito total apurado para a infração 5. Registre-se que, por conta de tais desonerações, o referido item também se sujeita à apreciação em sede de Recurso de Ofício.

Quanto às alegações recursais para este item, inicialmente devemos consignar que, como também entendeu a PGE/PROFIS, não houve erro do autuante nem cobrança em duplicidade, posto que uma vez identificadas no passivo da conta Fornecedor obrigações já pagas ou inexistentes, mediante a comparação entre os livros fiscais e o livro Razão do contribuinte, correto o procedimento do autuante ao apurar a existência deste saldo não justificado em um exercício, efetuando o lançamento sobre este montante, reiniciando a auditoria do zero no exercício seguinte. E, de fato, como explicou corretamente o Relator da ~~... ~ ..~~ diferença apurada de um exercício no próximo ano, “*tendo em vista apurado o saldo do último mês de cada exercício fiscalizado em cc*

*fornecedores do mesmo exercício, constante da contabilidade, e, sendo constatado excesso do saldo contábil, considera-se que houve passivo fictício, como ocorreu no presente lançamento.”*

Também descabe a alegação recursal quanto à Nota Fiscal nº 45283, pois, muito embora na diligência de fls. 2.050 tenha a então Relatora solicitado a exclusão do valor correspondente do saldo da conta do Passivo e da exigência fiscal, portanto acatando o argumento do recorrente de que se referia a uma operação de bonificação, recebida a título gratuito, o fiscal revisor – as fls. 2.054, informou que no levantamento efetuado pelo autuante, constante às fls. 162 a 176, não foi computada a referida nota fiscal.

Por fim, quanto à alegação de que há duplicidade de exigência com a infração descrita no item 4, não merece acatamento, posto que naquela exigência fiscal, como já vimos acima, imputa-se ao recorrente a omissão de saída efetiva, e não por presunção de omissão de saídas anteriores, como no presente item.

Por outro lado, razão assiste ao recorrente ao alegar que deve ser aplicada a proporcionalidade da receita de venda de mercadoria em relação à receita total, já que também exerce atividade de prestação de serviço tributada pelo ISS, além de comercializar mercadorias sujeitas à substituição tributária. Diante de tal situação, foi solicitado pela PGE/PROFIS, e acatado por esta 1ª CJF, o levantamento da proporcionalidade requerida, bem como a concessão do crédito presumido de 8% no período em que se encontrava o recorrente na condição de empresa de pequeno porte, o que foi feito pela ASTEC, inicialmente no Parecer de fls. 2.053 e, posteriormente, através do Parecer ASTEC 11/2009, de fls. 2.103, retificando o levantamento da proporcionalidade anterior, desta feita à vista dos documentos fiscais, retificação com a qual concordamos.

Assim, quanto a este item, deve ser modificada a Decisão recorrida para exigir do recorrente o valor total de **R\$4.034,20**, sendo R\$1.238,78 para o exercício de 2002, e R\$2.795,42 para o exercício de 2003, conforme demonstrativo de débito de fls. 2.105.

Quanto à infração descrita no item 6, que acusa o recorrente de falta de recolhimento do ICMS pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas não registradas correspondentes a notas fiscais coletadas através do CFAMT – Notas Fiscais nºs 18770, 1573 e 4677 (fls. 202 a 204), de logo deve ser ressaltado que não houve a alegada omissão do Julgador da Decisão recorrida que só teria se reportado à Nota Fiscal nº 4677, já que da leitura do trecho do voto proferido quanto a este item verifica-se que este também se reportou aos demais documentos fiscais objeto da autuação, conforme segue transscrito: “... Assim, não restando provado o lançamento no livro fiscal próprio das notas fiscais que foram objeto do levantamento fiscal, não são acatadas as alegações defensivas, ficando confirmado o valor do imposto exigido, conforme indicado pelo autuante no demonstrativo de débito original.”.

Quanto à alegação recursal de que as mercadorias constantes das Notas Fiscais nºs 18770 e 1573 referem-se a bens de uso e consumo ou ativo imobilizado, e que, por tal fato não caberia a cobrança do imposto sob presunção de omissão de saídas, não tem o condão de elidir a exigência fiscal, já que o não registro das referidas aquisições conduz a presunção legal de que foram as mesmas adquiridas com recursos oriundos de anteriores operações de saídas sem o recolhimento do imposto devido e, como bem colocou a PGE/PROFIS, caberia ao sujeito passivo o ônus de afastar a presunção, comprovando que estas aquisições não foram efetuadas com receitas omitidas, não influindo a destinação dos bens adquiridos.

Por outro lado, através de diligência solicitada pela então Relatora deste processo (fls. 563) para que verificasse se as referidas notas fiscais encontram-se escrituradas nos livros fiscais e na contabilidade e, acaso lançadas na contabilidade e não na escrita fiscal, a destinação das mercadorias neles constantes, a ASTEC informou que o contribuinte não apresentou comprovação da escrituração fiscal e contábil das Notas Fiscais nºs 18770, 1573 e 4677, e que às fls. 252 consta cópia do livro Razão, onde registra a escrituração do pagamento. Entendemos, assim, que tais informações trazidas pelo fiscal revisor, não conseguindo o recorrente elidir a infração que lhe foi imposta.

acima, tem lastro na presunção legal de que foram as mesmas adquiridas com Recursos oriundos de anteriores operações de saídas sem o recolhimento do imposto devido.

Registre-se, no entanto, que cabível na presente exigência fiscal a aplicação da proporcionalidade, nos moldes aplicados à infração descrita no item 5, apurada conforme solicitação neste sentido feita pela Relatora anterior – com a concordância desta 1ª CJF - o que redundou na redução do quantum inicialmente exigido, e o que nos leva a modificar a Decisão recorrida quanto a este item, conforme demonstrativo de débito de fls. 2.056 elaborado pela ASTEC, devendo ser exigido o valor total de **R\$422,85**, sendo R\$15,76 para a ocorrência de 30/04/2001, e R\$407,09 para a data de ocorrência de 30/11/2001.

Por fim, quanto à infração descrita no item 7, que também imputa ao recorrente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas referente às Notas Fiscais nºs 813 e 814 (fls. 205 e 206), atendendo diligência da então Relatora deste processo (fls. 563) para que verificasse se as referidas notas fiscais foram escrituradas nos livros fiscais e na contabilidade e, acaso lançadas na contabilidade e não na escrita fiscal, a destinação das mercadorias nelas constantes, a ASTEC informou, às fls. 570, que conforme já informado no Parecer ASTEC de nº 090/2005, ocorreu apenas a escrituração contábil, sendo que a escrituração fiscal não foi demonstrada pelo recorrente.

Neste sentido, entendemos que a comprovação por parte da ASTEC do registro das referidas notas fiscais na contabilidade da empresa, conforme atesta o fiscal revisor no Parecer nº 90/2005 – vide fls. 274 – quando expressamente consignou que *“foram verificados os lançamentos das notas fiscais 807, 813 e 814 na escrita contábil do autuado, constatando-se que as mesmas estão lançadas de forma globalizada, porém nos documentos de folhas 341/347, consta lançamento contábil, cópia micro filmada do cheque que efetuou o pagamento com o qual se referem às notas fiscais objeto da autuação, atestando-se pela sua regularidade”*, infirma a presunção de omissão de saídas imputada ao contribuinte. Neste sentido, entendemos correta a conversão da exigência fiscal em multa por descumprimento de obrigação acessória como procedeu a JJF, já que restou comprovado o não registro dos referidos documentos na sua escrita fiscal, nos termos do art. 42, inciso X, da Lei nº 7.014/96, sendo apenada com a multa de 10% sobre o valor das mercadorias.

A solicitação do sujeito passivo em sede recursal é de que seja dispensada ou cancelada a referida multa, nos termos do art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96. Como no presente caso não restou comprovado que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação e nem tampouco que tenha havido falta de recolhimento do imposto relacionado a este item, e diante do pequeno valor que remanesceu para esta infração, após a aplicação da multa citada pela JJF, entendemos deva ser cancelada a referida multa.

No pertinente ao Recurso de Ofício, que se refere às infrações descritas nos itens 2, 4, 5 e 7, a primeira desonerada integralmente por ter sido julgada improcedente, e as três ultimas desoneradas parcialmente, por terem sido julgadas procedentes em parte, entendemos não merecer reforma a Decisão recorrida.

E, de fato, quanto à infração descrita no item 2, onde se imputou ao recorrido a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS pela falta de apresentação do documento comprobatório do direito ao referido crédito – Notas Fiscais nºs 726, 727 e 728, emitidas pela empresa A.O.N. de Oliveira, no mês de 06/2001 – restou elidida diante da apresentação dos referidos documentos pelo recorrido quando da sua defesa, posteriormente apresentada em seus originais ao fiscal revisor da ASTEC, conforme Parecer de nº 90/2005 – fls. 272, que atestou, ainda, a regularidade dos créditos fiscais.

No que toca às infrações descritas nos itens 4, 5 e 7, já apreciamos as desonerações efetuadas pela JJF quando analisamos tais itens como objeto do Recurso Voluntário que foram baseadas em diligências fiscais e na legislação permanentes, com a ressalva do cancelamento da multa quanto ao item

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida quanto aos itens 4, 5, 6 e 7, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, conforme demonstrativo de débito abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO								
Seq.	Infr.	D. Ocorrência	D. Vencimento	Alíq. (%)	Vlr. Histórico	Multa %	Vlr. Débito-4ª JJF	Vlr. Débito-1ª CJF
1	1	30/09/2004	30/09/2004	0	90,00	0	90,00	90,00
2	2	30/06/2001	09/07/2001	17	269,61	60	0,00	0,00
3	3	31/03/2001	09/04/2001	17	107,30	70	107,30	107,30
4	4	31/05/2002	09/06/2002	17	299,22	70	158,41	78,33
5	4	30/06/2002	09/07/2002	17	642,75	70	642,75	45,71
6	4	31/07/2002	09/08/2002	17	434,91	70	434,91	297,14
7	4	31/08/2002	09/09/2002	17	173,04	70	173,04	143,94
8	4	30/09/2002	09/10/2002	17	751,38	70	397,79	39,34
9	4	31/10/2002	09/11/2002	17	400,52	70	212,04	33,47
10	4	30/11/2002	09/12/2002	17	1.833,33	70	970,59	716,96
11	4	31/12/2002	09/01/2003	17	1.308,95	70	692,97	122,90
12	4	31/01/2003	09/02/2003	17	532,08	70	281,69	43,82
13	4	28/02/2003	09/03/2003	17	1.257,01	70	665,48	61,09
14	4	31/03/2003	09/04/2003	17	1.411,32	70	747,17	118,76
15	4	30/04/2003	09/05/2003	17	780,59	70	780,59	400,18
16	4	31/05/2003	09/06/2003	17	197,90	70	104,77	45,29
17	4	30/06/2003	09/07/2003	17	622,12	70	329,36	41,22
18	4	31/07/2003	09/08/2003	17	761,06	70	402,91	50,93
19	4	31/08/2003	09/09/2003	17	493,94	70	261,50	61,74
20	4	30/09/2003	09/10/2003	17	334,66	70	177,17	83,03
21	4	31/10/2003	09/11/2003	17	1.592,78	70	843,24	20,77
22	4	30/11/2003	09/12/2003	17	844,58	70	447,13	144,53
23	4	31/12/2003	09/01/2004	17	2.610,33	70	1.381,94	425,52
24	5	31/12/2001	09/01/2002	17	264,11	70	0,00	0,00
25	5	31/12/2002	09/01/2003	17	9.417,08	70	1.984,45	1.238,78
26	5	31/12/2003	09/01/2004	17	7.755,72	70	4.105,97	2.795,42
27	3	31/12/2001	09/01/2002	17	12,92	70	12,92	12,92
28	4	31/01/2001	09/02/2001	17	62,67	70	62,67	9,74
29	4	28/02/2001	09/03/2001	17	0,43	70	0,43	0,43
30	4	31/03/2001	09/04/2001	17	9,03	70	9,03	9,03
31	6	30/04/2001	09/05/2001	17	21,99	70	21,99	15,76
32	6	30/11/2001	09/12/2001	17	645,66	70	645,66	407,09
33	7	30/11/2001	09/12/2001	17	287,31	70	0,00	0,00
34	4	30/04/2001	09/05/2001	17	34,67	70	34,67	34,67
35	4	31/05/2001	09/06/2001	17	0,21	70	0,21	0,21
36	4	30/06/2001	09/07/2001	17	21,26	70	21,26	21,26
37	4	31/07/2001	09/08/2001	17	14,10	70	14,10	14,10
38	4	31/08/2001	09/09/2001	17	44,29	70	44,29	12,67
39	4	30/09/2001	09/10/2001	17	29,29	70	29,29	7,65
40	4	31/10/2001	09/11/2001	17	653,64	70	653,64	41,38
41	4	30/11/2001	09/12/2001	17	558,97	70	558,97	188,42
42	4	31/12/2001	09/01/2002	17	851,65	70	851,65	177,38
43	4	31/01/2002	09/02/2002	17	308,75	70	308,75	127,69
44	4	28/02/2002	09/03/2002	17	488,41	70	488,41	89,40
45	4	31/03/2002	09/04/2002	17	363,87	70	363,87	98,52
46	4	30/04/2002	09/05/2002	17	257,53	70	257,53	86,53
47	11	30/09/2004	30/09/2004	0	0,00	0	169,00	0,00
TOTAL					39.852,94		20.941,51	8.561,02

#### VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário – Infrações 5 e 6)

Discordo, com a devida *venia*, do entendimento da ilustre Relatora, quanto a sua Decisão relativa às infrações 5 e 6, as quais se reportam, respectivamente, a exigência de ICMS por presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes e através de entradas não contabilizadas, cujas infrações entendo que não poderiam ser exigidas simultaneamente referirem a receita de omissão de saídas de mercadorias não oferecidas e lançamento de documentos fiscais nos livros fiscais próprios.

Created with

Tal entendimento decorre da previsão legal contida no art. 60, § 1º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, o qual estabelece que:

*Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestação, é:*

*[...]*

*§ 1º Na apuração da base de cálculo em função dos critérios previstos neste artigo, quando forem constatadas, simultaneamente, irregularidades no disponível e no exigível, bem como entradas ou pagamentos não registrados ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário, se se configurar a presunção de que as demais nela estejam compreendidas.*

No caso presente, verifica-se que, a simples possibilidade da mesma receita da omissão de saída de mercadorias, apurada através de documentos fiscais não lançados nos livros fiscais próprios, ter sido utilizada para os pagamentos aos fornecedores ou para as compras não contabilizadas, ensejando a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, é suficiente para não se exigir simultaneamente as infrações 3 e 4 com as infrações 5 e 6, sob pena de incidir a duplidade da cobrança do ICMS.

Assim, seria recomendável a aplicação do dispositivo regulamentar acima, no sentido de que fosse considerada, apenas, a ocorrência de maior valor monetário, no período em comum, dando-se provimento a alegação recursal de que há duplidade de exigência entre as citadas infrações.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade em relação às infrações 3, 4 e 7 e, em decisão por maioria quanto às infrações 5 e 6, com voto de qualidade da presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de infração nº 281317.0010/04-3, lavrado contra **BAHIA FOTO E GRÁFICA LTDA. (FOTO SHOPPING)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$8.471,02**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$90,00**, prevista no art. 42, incisos XX, “a”, da mesma Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

**VOTO VENCEDOR** (Recurso Voluntário – Infrações 5 e 6) - Conselheiras: Sandra Urânia Silva Andrade, Alessandra Brandão e Denise Mara Andrade Barbosa.

**VOTO DIVERGENTE** (Recurso Voluntário – Infrações 5 e 6) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito Araújo, Fábio de Andrade Moura e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

SANDRA URANIA SLVA ANDRADE – RELATORA

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO DIVERGENTE  
(Recurso Voluntário – Infrações 5 e 6)

SYLVIA MARIA AMOÉDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS