

**A. I. N°** - 022227.0005/09-2  
**AUTUADO** - CEREALISTA SELETO LTDA,  
**AUTUANTE** - MARIA MAGNÓLIA SANTIAGO DE OLIVEIRA LIMA  
**ORIGEM** - INFAZ SERRINHA  
**INTERNET** - 18.03.2010

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJJ N° 0044-02/10

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA. Fato não contestado. **b)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infrações caracterizadas. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. OPERAÇÕES REGULARMENTE ESCRITURADAS. Fato não contestado. 3. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Esta situação indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não foi comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Fato não contestado. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTAS DE 10% e 1%. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS NAO TRIBUTÁVEIS. Infrações não elididas. Mantidas as multas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 25/06/2009, para exigência de ICMS e MULTA no valor de R\$51.594,52, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no total de R\$133,00, referente a aquisição de mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, no mês de dezembro de 2007, conforme demonstrativo e documento às fls.11 e 12.
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no total de R\$11.296,25, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de abril e outubro de 2003, conforme demonstrativo e documentos às fls. 13 e 17.
3. Recolhimento a menos do ICMS no valor de R\$ 918,08, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de maio a dezembro de 2008, conforme demonstrativo e documentos às fls.18 e 19/61.
4. Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$31.108,88, correspondente a omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de saldos credores de Caixa, no período de agosto a dezembro de 2007, e janeiro a maio, outubro e dezembro de 2008, conforme demonstrativos e documentos às fls.62 a 105.

5. Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, no valor de R\$1.598,49, 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/97, nos meses de março e agosto de 2008, conforme demonstrativos às fls. 200 a 205.
6. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, março e abril de 2006, junho e outubro de 2008, sendo aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$6.071,38, equivalente a 10% sobre o valor comercial das mercadorias, conforme demonstrativos e cópias de notas fiscais às fls.206 a 226.
7. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro de 2006 e março de 2008, sendo aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 468,44, equivalente a 1% sobre o valor comercial das mercadorias, conforme demonstrativo e documentos às fls.227 a 238.

O autuado, fls. 243 a 247, impugnou parcialmente o auto de infração na forma que segue.

O autuado esclareceu que tem como atividade principal comércio atacadista, e reprisou todas as infrações imputadas, impugnando-as parcialmente com base nas seguintes razões defensivas.

Infração 01 – 01.02.06 - Reconheceu o débito no valor de R\$ 133,00 com data de ocorrência 31/12/2007 e vencimento em 09/01/2008.

Infração 02 – 01.02.25 - Alega que a utilização do crédito baseou-se nas Hipóteses de Utilização do Crédito previstas no seu artigo 93, inciso I, alínea “a” e parágrafo 6º inciso II do RICMS- BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Infração 03 - 03.02.02- Reconheceu o débito no valor de R\$ 918,08 que foi lançado no demonstrativo de débito.

Infração 04 - 05.03.02 – Alega que por comercializar não só mercadorias tributáveis mas também aquelas cujas operações são isentas e não-tributáveis o valor do débito encontrado a partir do passivo fictício e do saldo credor deve ser alocado pelo critério “pro rata” para cada uma dessas espécies de mercadorias. A exigência simultânea em um mesmo período da omissão de saídas caracterizada pelo “estouro de caixa” e da omissão de saídas caracterizadas pela existência de passivo fictício, existe a duplicidade de cobrança do imposto, entendendo que se terá que comparar as diferenças dos passivos fictícios em cada ano com os “estouros de caixa” respectivos. Também entende que um saldo final do passivo fictício de um exercício repercute no saldo do passivo fictício do ano subsequente de forma cumulativa, e que por existir repercussão do passivo fictício de um ano para outro, deverão ser abatidos dos passivos fictícios os valores acumulados nos anos anteriores.

Salienta que há a caracterização de duplicidade de cobrança do ICMS quando se considera simultaneamente passivo fictício e saldo credor de caixa. Frisa que pelo conteúdo do auto é evidente a duplicidade de cobrança do imposto na infração 05.03.02, havendo repercussão cumulativa do passivo fictício de um determinado exercício no seu posterior, devendo ser considerado tais circunstâncias na análise em homenagem ao princípio da verdade material.

Conclui ter havido duplicidade de cobrança de ICMS na exigibilidade simultânea do imposto pela omissão de saídas de mercadorias caracterizada pelo “estouro de caixa” (infração 05.03.02) e do imposto pela omissão de saídas de mercadorias caracterizada pela existência de passivo fictício.

Infração 05 - 07.01.02 - Reconheceu o valor de R\$1.598,49 que foi lançado no demonstrativo de débito.

Infração 06 – 16.01.01 – Diz que as mercadorias constantes nas notas fiscais que serviram de base para a aplicação da multa foram adquiridas para uso e consumo observou o disposto nos artigos 114 e 114-A; 93, inciso V, alínea “a”

itens 1 e 2 do RCIMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Por conta desse argumento, pede a descaracterização desta infração, e que a multa aplicada seja enquadrada no artigo 42, inciso XI da Lei 7.014/96, qual seja, mercadoria(s) não tributável(is) sem o devido registro na escrita fiscal e que a empresa venha a usufruir do benefício utilizando a compensação de créditos e débitos, que após a compensação gera um saldo credor no valor de R\$9.714,22, conforme demonstrativo abaixo.

Data ocorr	Data venco	Base de cálculo	Aliq%	Multa%	Débito	Crédito	Saldo devedor	Saldo credor
31/01/2006	09/02/2006	9.784,74	0,00	1,00	97,84	1.663,40		1.565,56
31/03/2006	09/04/2006	3.485,02	0,00	1,00	34,85	592,45		557,60
30/04/2006	09/05/2006	3.545,08	0,00	1,00	35,45	602,66		567,21
30/06/2008	09/07/2008	7.034,60	0,00	1,00	70,34	1.195,88		1.125,54
31/10/2008	09/11/2008	36.864,52	0,00	1,00	368,64	6.266,96		5.898,32
Total		60.713,96	0,00	1,00	607,13	10.321,35		9.714,22

Infração 07 - 16.01.02 – Alega que as notas fiscais de nº 335, 341, 645 e 647, referem-se a devolução de mercadorias para Agricultores Armazéns Gerais Ltda, Chapadão do Sul- MS, conforme consta no corpo das referidas notas fiscais, e apenas houve um equívoco por parte de quem fez a emissão das Notas de retorno de mercadorias, no local destinado a saída/entrada, foi marcada saída, onde deveria ser marcada a entrada, por ser notas do próprio remetente das mercadorias, cuja emissão das notas fiscais de devolução baseia-se no artigo 651, parágrafo único do RICMS/Ba, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Ao final, acata o débito referente às infrações 01.02.06, 03.02.02, 07.01.02, requer que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

A autuante, fls. 275 a 276, em sua informação fiscal salientou que o contribuinte autuado em sua defesa é "réu confesso" quanto às infrações 01, 03 e 05 por acatá-las na sua totalidade (último parágrafo das fls 247 do PAF), ao tempo em que confessa tacitamente as demais, por alegar, artigos a elas aplicados, assim como, os procedimentos de fiscalização.

Rebateu os argumentos defensivos nos seguintes termos.

Infração 02 – Aduz que o contribuinte confessa a utilização do crédito fiscal objeto desta infração, no entanto, que não percebeu que, a mesma, trata-se de mercadoria (feijão) beneficiada por redução de base de cálculo em 100% nas operações internas, em conformidade com o art. 78-A do RICMS. Além disso, que o autuado não observou o que dispõe o art. 97, I, “a” e “b”, do RICMS que se refere à Vedação da Utilização do Crédito Fiscal.

Infração 04 – Manteve essa infração no seu valor total, esclarecendo que na elaboração dos Demonstrativos da Movimentação do Livro Caixa localizados às folhas 62/63 (2007) e 76/77/78/79 (2008), foi aplicado o critério da proporcionalidade de acordo com o que preceitua a Instrução Normativa nº 56/2007 conforme se vê nos demonstrativos localizados às folhas 106 (2007) e 125 (2008) do PAF que foram elaborados, com base a partir das notas de aquisição de mercadorias com imposto já pagos e/ou com redução de base de cálculo, conforme cópias das mesmas às fls.107 a 124 (de 2007) e fls. 126 a 163 (de 2008) do PAF, os quais foram elaborados com o fim específico de calcular a referida proporcionalidade.

Infração 06–Observa que o autuado à fl. 246 do PAF, em sua defesa, confirma ter adquirido as mercadorias, assim como, confirma a falta do registro das mesmas, sendo que, como uma forma de defesa apela para o seu objetivo da aquisição, porém, é oportuno que se atente para o que dispõe o inciso I do art. 322 do RICMS, em combinação com o inciso IX do art. 915. Assim, entende que ambos os artigos confirmam a abrangência de mercadorias ou bens sujeitos a tributação indistintamente. Ressalta que está correta a aplicação da multa de 1 de embalagem e ativo imobilizado, não escriturados, ratificando a ir

Infração 07 – Considerou prejudicada a pretensão do autuado, pois, a mesma, apenas tenta confundir a ocorrência, como forma de defesa, quando à fl. 247, expressa: " ... apenas houve um equívoco por parte de quem fez a emissão das notas ... ". Conclui que a infração está caracterizada no artigo 332 inciso I, e art. 915, inciso XI, do RICMS/97.

Finalizou ratificando integralmente sua ação fiscal.

#### VOTO

Consoante o que foi relatado, dos sete itens contemplados no Auto de Infração, o autuado reconheceu integralmente o débito relativo aos itens 1, 3 e 5, quais sejam:

1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por substituição tributária, em 2007, no valor de R\$ 133,00;

3 - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em 2008, no valor de R\$ 918,08;

5 - Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por Substituição Tributária, referente a aquisição em outra unidade da federação, em 2008, de mercadorias relacionadas no Anexo 88, do RICMS/97, no valor de R\$ 1.598,49.

Desta forma, ante o reconhecimento do autuado considero subsistentes estes itens da autuação, ficando a lide restrita aos impugnados conforme quadro abaixo.

INFRAÇÕES	VL.LANÇADOS	VL.RECONHECIDOS	VL.IMPUGNADOS
1	133,00	133,00	-
2	11.296,25	-	11.296,25
3	918,08	918,08	-
4	31.108,88	-	31.108,88
5	1.598,49	1.598,49	-
6	6.071,38	-	6.071,38
7	468,44	-	468,44
SOMA	51.594,52	2.649,57	48.944,95

Quanto aos demais itens, na análise da documentação juntada aos autos pela autuante e pelo autuado, é possível concluir o seguinte.

#### Infração 02

Diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição das mercadorias constantes nas notas fiscais nº 753, 754, 1.162 e 1.163, mais precisamente “feijão”, sob o fundamento de que as saídas subseqüentes de tais mercadorias estão beneficiadas com não incidência do imposto, por ter sua base de cálculo reduzida em 100%.

O artigo 97 do RICMS/97, veda expressamente a apropriação do imposto relativo à aquisição ou entrada, de mercadoria no estabelecimento que forem tributadas com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor da vedação será proporcional à redução.

No caso, considerando-se que de acordo com o artigo art. 78-A do RICMS/97, a base de cálculo das operações internas com “feijão” é reduzida em 100%, restou caracterizada a utilização indevida dos créditos fiscais destacados nas notas fiscais que embasam a autuação.

#### Infração 04

Esta infração é concernente a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de Caixa, em diversos meses dos exercícios de 2007 e 2008.

O débito foi apurado mediante o refazimento do Livro Caixa, conf a 63, e 76 a 79, nos quais, partindo do Capital Inicial como s:

consideradas como débito os recebimentos das vendas realizadas, e como crédito os pagamentos realizados, apurando os saldos credores e sobre estes aplicada a proporcionalidade prevista na IN nº 56/2007.

O saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, e quando o contribuinte não comprova a improcedência dessa presunção legal, a irregularidade encontra amparo no art. 2º, § 3º, inciso I, do RICMS/97.

Quando é detectada pela fiscalização omissão de saídas de mercadorias apuradas através de saldo credor de Caixa, conforme mencionado, a legislação tributária autoriza a presunção legal de omissão de mercadorias sem a tributação devida (art. 2º, § 3º, inciso I, do RICMS/97).

Para elidir tal presunção, o sujeito passivo na peça impugnatória tomou por base duas premissas: 1) que comercializa com mercadorias tributadas, isentas ou não tributáveis; e 2) que a cobrança sobre os saldos credores se caracteriza em duplicidade por não ter sido considerado a repercussão que tais saldos têm no passivo fictício do período examinado.

Quanto à primeira alegação, apesar de ter razão o contribuinte de que na apuração somente deve ser exigido o imposto sobre as mercadorias tributadas, no levantamento fiscal o autuante aplicou a proporcionalidade do débito adotando o percentual das mercadorias tributadas, na forma prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, conforme apurado às fls. 106 e 125.

Sobre a segunda alegação, o autuado não apresentou qualquer levantamento comprovando que ocorreram vendas que figuraram do passivo do exercício seguinte e lançadas na auditoria do Caixa. Por outro lado, tendo em vista que não foi apurado no trabalho fiscal a ocorrência de “passivo fictício”, conforme alegado na defesa, não merece acolhida o argumento defensivo de que a exigência simultânea em um mesmo período da omissão de saídas caracterizada pelo “estouro de caixa” e da omissão de saídas caracterizada pela existência de passivo fictício se caracteriza a duplicidade de cobrança do imposto.

Mantido o lançamento em virtude de o autuado não ter comprovado a origem dos recursos utilizados para o pagamento dos saldos credores apurados no trabalho fiscal.

#### Infração 06

Trata da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, equivalente a 10% do valor das mercadorias, decorrente da falta registro na escrita fiscal das notas fiscais de mercadorias tributadas, conforme demonstrativo à fl. 206.

Ao defender-se o autuado pede o enquadramento da multa no inciso XI, da Lei nº 7.014/96, ou seja a aplicação da multa pelo percentual de 1%, por considerar que as mercadorias constantes nas notas fiscais não estão sujeitas ao ICMS.

Analisando as cópias das notas fiscais às fls. 207 a 226, verifico que as Notas Fiscais nº 5076, 66, 67 e 68, referem-se a bens do ativo imobilizado, enquanto que as Notas Fiscais nº 134, 325, 736, 1125 dizem respeito a mercadorias tributadas (película de feijão e filme transparente).

De acordo com os incisos IX e XI do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, serão aplicadas as multas abaixo:

.....

*“IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;*

.....

*XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento se fiscal;”*

Considerando a interpretação literal da norma na aplicação da multa, não deve ser acolhido o pleito do contribuinte, tendo em vista que o inciso IX acima transcrito determina a multa de 10% do valor do bem, mercadoria ou serviço, enquanto que o inciso XI trata apenas de mercadoria não tributada.

Logo, tanto no caso das mercadorias tributadas como dos bens do ativo imobilizado a multa deve ser de 10%, em conformidade com o inciso IX do art.42 da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao pedido do contribuinte para efetuar a compensação do valor da multa através da conta corrente fiscal (créditos e débitos), não existe previsão legal para tal compensação.

#### Infração 07

O valor da multa aplicada foi calculado com base nas notas fiscais nº 335, 341, 645, 647 e 81704, conforme demonstrativo à fl.227 e cópias das notas fiscais às fls.228 a 232.

As cópias das notas fiscais às fls.267 a 270, acostadas à peça defensiva são idênticas às que foram juntadas pela autuante, foram emitidas por Agricultores Armazéns Gerais Ltda, e, ao contrário do que alegou o autuado, se referem à saída para o estabelecimento autuado, cuja natureza da operação é “remessa por conta e ordem”, e portanto, entrada de mercadorias.

Mantida a multa, por não ter sido comprovado, mediante emissão de documento fiscal, que a operação foi devolução nos termos do artigo 651 do RICMS/97, conforme alegado na defesa.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos pelo contribuinte.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **022227.0005/09-2**, lavrado contra **CEREALISTA SELETO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$45.054,70**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$13.945,82 e 70% sobre R\$31.108,88, previstas no artigo 42, II, alínea “d”, VII, alínea “a” e III, da Lei nº 7.014/96, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$6.539,82**, previstas nos incisos IX e XI do citado dispositivo legal, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de março de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR