

**PROCESSO** - A. I. Nº 110120.0004/06-9  
**RECORRENTE** - BAHIA FOTO E GRÁFICA LTDA. (MINILAB)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 1ª CJF nº 0299-11/07  
**ORIGEM** - INFAS VAREJO  
**INTERNET** - 08/04/2011

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0061-11/11

**EMENTA:** ICMS. ENTRADAS DE MERCADORIAS. 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. Diligência reduz em parte a exigência fiscal, após a aplicação do critério da proporcionalidade, por também exercer o contribuinte atividade de prestação de serviço tributada pelo ISS. Constitui requisito para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração da Decisão da Câmara, que reformou no mérito a da Primeira Instância, a existência de matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento. Condições presentes. Reconhecida o requisito de admissibilidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração, nos termos do art. 169, I, “d” do RPAF/99, contra a Decisão da 1ª CJF, proferida através do Acórdão CJF nº 0299-11/07 que deu pelo Provimento Parcial do Recurso de Ofício interposto através do Acórdão JJF nº 0209-03/07, modificando parcialmente a Decisão da Primeira Instância, para julgar Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, onde se imputa ao recorrente a omissão de saídas de mercadorias tributadas, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, exercícios de 2001 a 2003.

No julgamento de Segunda Instância, concluiu a CJF no sentido de que a Decisão da JJF foi parcialmente correta ao exonerar o sujeito passivo quanto às notas fiscais que foram lançadas na escrita contábil e na escrita fiscal e as adquiridas a título de bonificação, por destituir a presunção legal de que tais operações foram pagas com receitas de vendas não contabilizadas, bem como excluir do levantamento fiscal as notas fiscais emitidas pela empresa KODAK e aquelas emitidas para destinatário diverso do autuado. No entanto, entendeu indevida a exclusão feita pela JJF quanto às notas fiscais de material consumido na atividade de prestação de serviço de fotografia também não registradas nas escritas fiscal e contábil ao argumento de que sobre tais mercadorias não há incidência do ICMS quando utilizadas neste serviço, tendo em vista “*que não se exige o imposto sobre tais produtos, mas sim sobre a omissão de saídas de outras mercadorias tributáveis, desconhecidas até então, e por isso por presunção legal, ocorridas anteriormente a tais aquisições, cujas receitas de vendas, também não contabilizadas, deram suporte financeiro para a compra dessas mercadorias não registradas.*”, além do que o estabelecimento autuado também comercializa mercadorias sujeitas à tributação normal. Assim, restabeleceu a exigência

do imposto, já que a JJF entendeu devida apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória pelo não registro das notas fiscais.

No presente Pedido de Reconsideração – fls. 260 a 273 – alega o recorrente, através de advogado regularmente constituído, que a Primeira e a Segunda Instâncias desconsideraram fatos e argumentos, ao não adentrarem no exame de todas as questões suscitadas em sua Impugnação e no Recurso de Ofício, o que justifica o conhecimento do presente Recurso. Aduz que em sua defesa alegou que exerce atividade mista, ao prestar serviços fotográficos e também comercializar mercadorias sujeitas ao ICMS, e que, ainda, em relação a estas mercadorias a grande maioria é sujeita ao regime de substituição tributária, o que demandaria a realização de diligência para confirmar sua alegação e comprovar no caso concreto a inexistência da omissão apontada. Aduz, ainda, que a JJF entendeu não subsistir a exigência do imposto em face da comprovação apresentada na impugnação e do reconhecimento dos erros cometidos e confessados pelo autuante, dispensando a realização da diligência requerida. Entende, assim, que a CJF teria a incumbência de realizar o julgamento do Recurso de Ofício sem olvidar toda a matéria de fato aduzida na Impugnação e os requerimentos efetuados, inclusive a diligência, o que não foi feito.

Ressalta que ao deixar de deferir a realização de diligência, a JJF impediu o recorrente de comprovar a inexistência de omissão de saídas, não enfrentando a controvérsia neste ponto da Impugnação e que ao não apreciar tal pedido, a CJF também não enfrentou a questão da atividade mista, cabendo, assim, o conhecimento do Pedido de Reconsideração.

No mérito, ratifica que exerce atividade mista, sendo relevante a atividade de prestação de serviço de revelação fotográfica, e que, também comercializa mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária com antecipação total do imposto devido em todas as fases posteriores de comercialização, entendendo que, assim, não há como resistir a acusação de que somente vendas de mercadorias tributadas no regime normal foram a origem do capital financeiro destinado a financiar a aquisição de mercadorias não contabilizadas.

Alega a ocorrência de ofensa ao contraditório e à ampla defesa em razão do indeferimento da realização de diligência com o fim de elidir a presunção de omissão de saída, pois em momento algum do processo pode fazer prova do seu direito no tocante à restrição legal de inexistência de omissão de saídas, no caso das operações posteriores envolvendo bens ou mercadorias submetidos à tributação por antecipação, circunstância que não foi objetivamente apreciada pela JJF e nem pela CJF, requerendo seu deferimento, sob pena de nulidade, ao tempo que anexa à peça recursal demonstrativos com os percentuais de revenda de mercadorias e prestação de serviços, cópias de DMAs e de seus livros fiscais.

Alega, ainda, que ao desconsiderar as receitas advindas da prestação de serviço, a CJF majorou a base de cálculo do imposto, resultando em cobrança indevida, reiterando a necessidade da aplicação da proporcionalidade a cada espécie de receita – do comércio e da prestação de serviços.

Ao final, requer o conhecimento do Pedido de Reconsideração para que se reconheça os erros de interpretação do julgador da CJF e se declare a improcedência da autuação, convertendo a exigência fiscal em aplicação de multa formal por descumprimento de obrigação acessória, nos termos da Decisão da JJF, ou se, ultrapassado tal pedido, seja determinada a diligência para ajustar a cobrança do imposto ao critério da proporcionalidade, nos termos da Instrução normativa nº 56/07.

A PGE/PROFIS, em Parecer às fl. 344, opina pela conversão do processo em diligência à ASTEC para verificação do percentual de comercialização de mercadorias tributadas no período autuado, em face da jurisprudência assente neste CONSEF.

Às fl. 346, esta Relatora encaminha o processo à PGE/PROFIS para que fosse apreciada a questão da existência ou não dos requisitos de admissibilidade do Pedido de Reconsideração, por se constituir em questão prejudicial que deve ser enfrentada em preliminar.

Em nova manifestação, a PGE/PROFIS, às fls. 347 e 348, opina pelo conhecimento do Pedido de Reconsideração, entendendo presentes os requisitos para a sua admissibilidade, “... já que o objeto do Recurso versa sobre matérias alegadas anteriormente e não apreciadas pela d. JJF, que, como dito, entendeu de pronto que as notas fiscais de materiais para prestação de serviços fotográficos não autorizavam a presunção legal de omissão de saídas anteriores tributadas, e as excluiu da autuação.”

Concluiu reiterando merecer acolhimento o pedido do recorrente no tocante à necessidade de verificação pela ASTEC do percentual de comercialização de mercadorias tributadas no período autuado.

A 1ª CJF, em deliberação em pauta suplementar, encaminha o processo à ASTEC para que fosse verificado o percentual de mercadorias tributadas pelo ICMS entradas e saídas no estabelecimento autuado durante todos os exercícios objeto da presente autuação, diante dos seus livros e documentos fiscais e, após apurado tal percentual, fosse elaborado demonstrativo de débito, expurgando-se os montantes inerentes às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária ou sujeitas à incidência do ISS.

A ASTEC, às fls. 354 a 356, através do Parecer nº 012/2010, informa que com base nos dados informados pelo recorrente nos demonstrativos que anexou ao seu Recurso, na DMA e livro Registro de ISS, acostados às fls. 276 a 339, apurou os percentuais de receitas de vendas de mercadorias e receitas de prestação de serviços, para os exercícios autuados, conforme demonstrativos inseridos no referido Parecer, elaborando demonstrativo de débito de fls. 356, com a exclusão dos valores referentes à prestação de serviços, no total de R\$1.519,16.

Cientificado do resultado revisional, o recorrente se manifesta às fls. 360, através do seu advogado, concordando com o Parecer da ASTEC.

Em Parecer conclusivo de fl. 363 a PGE/PROFIS, e em Despachos de fls. 364 e 365, manifesta-se pelo Provimento Parcial do Pedido de Reconsideração, acatando o Parecer proferido pela ASTEC, para que seja aplicada a proporcionalidade às saídas omitidas.

## VOTO

Da análise dos requisitos exigidos pela nossa legislação processual para o juízo de admissibilidade da presente espécie recursal, de logo devemos consignar que os mesmos encontram-se preenchidos, nos termos previstos no art. 169, I “d”, do RPAF.

E, de fato, reza o art. 169, I, “d”, do RPAF/99, que caberá, com efeito suspensivo, para as Câmaras de Julgamento do CONSEF, pedido de reconsideração da Decisão de Câmara que tenha reformado no mérito a de primeira instância em processo administrativo fiscal, desde que verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento.

Já o inciso V do art. 173 do mesmo RPAF, preconiza que não se condecorá o Recurso sem a demonstração de existência de matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo e não apreciados em decisões anteriores, com referência ao pedido de reconsideração previsto na alínea “d” do inciso I do art. 169.

Da leitura dos citados dispositivos, vê-se que existem dois requisitos ou pressupostos para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração:

1. a Decisão de Câmara de Julgamento Fiscal tenha reformado, no mérito, a de Primeira Instância, em processo administrativo fiscal;

2. desde que verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento.

No presente caso, o Acórdão recorrido reformou a Decisão de Primeira Instância, dando Provimento Parcial ao Recurso de Ofício, restabelecendo parcialmente a exigência fiscal imposta na autuação, estando, assim, preenchido o primeiro destes. Quanto ao segundo requisito, como bem ressaltou a procuradora que subscreveu o opinativo da PGE/PROFIS nos autos, tanto a JJF como a CJF deixaram de apreciar a questão da proporcionalidade suscitada pelo sujeito passivo ao não apreciarem o pedido de diligência por este apresentado na Impugnação.

E, de fato, a JJF de logo afastou a presunção de omissão de saídas em relação às mercadorias adquiridas pelo contribuinte para uso na sua atividade de prestação de serviço de fotografia, dispensando da verificação através de diligência da efetiva existência desta atividade e da aplicação da proporcionalidade na exigência tributária, sendo que, no julgamento do Recurso de Ofício, a CJF também não apreciou tal questão, entendendo, também, de logo que não caberia tal exclusão, pois a presunção de omissão não se referiria a tais mercadorias, mas a outras, desconhecidas. Assim, diante da existência cumulativa dos referidos requisitos, somos pelo Conhecimento do presente Recurso.

No mérito, em se tratando a imputação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis pelo ICMS, nos termos do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, a constatação de que o sujeito passivo exerce atividades tributadas pelo ISS e pelo ICMS, ou seja, prestando serviços fotográficos e comercializando mercadorias, algumas já tributadas pelo regime de substituição tributária com encerramento de fase de tributação, nos leva a buscar a aplicação do critério da proporcionalidade na referida exigência fiscal, pois não há como remanescer tal presunção em relação à atividade não tributada pelo ICMS, como entendeu o julgamento proferido através do Acórdão nº 0299-11/07.

Assim, devida à aplicação da regra da Instrução Normativa nº 56/07, que veio normatizar entendimento já pacífico no seio deste Conselho de Fazenda, o que foi efetivado através da diligência realizada pela ASTEC, através do Parecer de fl. 354, o que atendeu perfeitamente ao pleito do recorrente, não havendo, assim, que se falar em ofensa ao contraditório ou à ampla defesa.

Neste sentido, como o recorrente não consegue afastar totalmente a presunção que lhe foi imposta - ressaltando que a presunção em apreço é relativa, cabendo, portanto, prova em contrário, cujo ônus cabe ao contribuinte – remanesce a exigência fiscal no valor apurado pela ASTEC, no total de R\$1.519,16, conforme demonstrativo de débito de fl. 356, valor em relação ao qual concordou o recorrente, conforme manifestação de fl. 360, não merecendo, assim, a mínima guarida a conversão da exigência do imposto em multa pelo descumprimento de obrigação acessória pelo não registro das notas fiscais objeto da autuação.

Do exposto, voto pelo CONHECIMENTO E PROVIMENTO PARCIAL do Pedido de Reconsideração para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epigrafado, no valor total de R\$1.519,16, como discriminado no demonstrativo abaixo:

Data Ocorr.	Data Venc.	Base de Cálculo	Aliq%	Multa (%)	Valor ICMS
28/02/2001	09/03/2001	197,18	17%	70%	<b>33,52</b>
30/06/2001	09/07/2001	654,76	17%	70%	<b>111,31</b>
31/07/2001	09/08/2001	191,18	17%	70%	<b>32,50</b>
31/08/2001	09/09/2001	2.243,00	17%	70%	<b>381,31</b>
30/09/2001	09/10/2001	1.404,12	17%	70%	<b>238,70</b>
31/10/2001	09/11/2001	2.452,71	17%	70%	<b>416,96</b>
30/12/2001	09/01/2002	309,59	17%	70%	<b>52,63</b>
31/01/2002	09/02/2002	1.243,18	17%	70%	<b>211,34</b>
31/03/2002	09/04/2002	240,53	17%	70%	<b>40,89</b>
<b>Total</b>					<b>1.519,16</b>

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **CONHECER E PROVER PARCIALMENTE** o Pedido de Reconsideração apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 110120.0004/06-9, lavrado contra **BAHIA FOTO E GRÁFICA LTDA. (MINILAB)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.519,16**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

SANDRA URÁNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS