

**PROCESSO** - A. I. Nº 206881.0004/11-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e H. J. DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - H. J. DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0037-04/13  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**INTERNET** - 19.12.2013

**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0459-13/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA CAIXA. SALDOS CREDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS. A legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, sem pagamento do imposto. Exigência restabelecida por não se tratar do mesmo exercício da outra presunção legal. Modificada a Decisão recorrida. 2. PASSIVO FICTÍCIO. MANUTENÇÃO, NO PASSIVO, DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS OU INEXISTENTES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Comprovada a exação. Razões recursais não comprovam a improcedência da presunção. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIA NÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Multa de 10% e 1%, respectivamente, do valor comercial das entradas não escrituradas. Mantida a Decisão recorrida. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Mantida a Decisão recorrida. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Comprovada a incerteza da acusação fiscal, em razão de inúmeras operações internas, não sujeitas a tal exigência. Infração nula. Mantida a Decisão. 6. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENTRADAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Exigência subsistente em parte, após correções na revisão fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0037-04/13, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do RPAF/99.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$ 755.617,44, em razão da constatação de nove irregularidades, sendo objeto do Recurso de Ofício as infrações 1, 7, 8 e 9 e do Recurso Voluntário as infrações 2, 3, 4, 7, 8 e 9, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1 – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldos credores de caixa, inerentes aos meses de abril, maio, agosto e setembro de 2008, exigindo-se o ICMS de R\$ 43.898,01;

INFRAÇÃO 2 – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, constatada por intermédio da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, no exercício de 2008, exigindo-se o ICMS de R\$ 165.493,17;

INFRAÇÃO 3 – Multa no valor de R\$ 58.185,32, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias sujeitas à tributação entradas no estabelecimento sem registro na escrita fiscal;

INFRAÇÃO 4 – Multa no valor de R\$ 2.107,16, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias não sujeitas à tributação entradas no estabelecimento sem registro na escrita fiscal;

INFRAÇÃO 7 – Recolhimento a menor do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 391.163,39, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97;

INFRAÇÃO 8 – Multa sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, no valor de R\$ 43.023,62, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para comercialização, registradas na escrita e com saída posterior normalmente tributada;

INFRAÇÃO 9 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas aquisições com pagamento do tributo por substituição tributária, no valor de R\$ 38.332,60.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 543.553,07, após considerar nula a infração 8 e validar o procedimento administrativo relativo às outras infrações, rejeitando, assim, a preliminar de nulidade do Auto de Infração. Também indeferiu o pedido de diligência ou perícia, já que o primeiro pedido foi acatado e por considerar suficientes os elementos dos autos, assim como consignou que as infrações 5 e 6 foram reconhecidas pelo autuado.

No mérito, quanto às infrações 1 e 2, resultantes da presunção legal de saídas não contabilizadas no exercício de 2008, sendo a primeira em razão de saldos credores da conta caixa e a segunda por manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, a JJF concluiu que ambas as presunções apontam em direções idênticas, ou seja, às saídas não contabilizadas de 2008, o que implica em “*bis in idem*”, pois não se pode tributar duas vezes as operações de venda – contabilizadas ou não – do mesmo exercício social. Assim, considerou a infração 1 descharacterizada, por ser de menor valor que à infração 2.

Inerente à infração 2, a JJF verificou, às fls. 197 e 198, que a autuante deduziu do saldo final de 2009, no montante de R\$ 7.918.420,20, o valor comprovado de R\$ 5.484.697,05, restando a diferença a comprovar de R\$ 2.433.723,15, sobre a qual foi aplicada a proporcionalidade de 40%, chegando-se à base de cálculo de R\$ 973.489,26 e ao ICMS de R\$ 165.493,17. Em face da constatação da existência, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, a legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, por conseguinte, sem pagamento do imposto. Assim, manteve Infração 2.

Em relação às infrações 3 e 4, a JJF aduz que a autuante juntou todas as vias do fisco em originais (fls. 207 a 265), as quais constituem prova suficiente e idônea do internamento das mercadorias na Bahia e das aquisições, tendo o autuado recebido cópia dos documentos (fls. 201 a 203). Mantém as infrações.

No tocante às infrações 7 e 9, as quais decorrem de recolhimento a menor do ICMS por

antecipação tributária e do crédito indevido, nas aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas à substituição tributária, a JJF aduz que nas revisões efetuadas a autuante retificou os equívocos constatados, excluindo as operações com mercadorias não sujeitas ao regime de substituição, o que também corrigiu os levantamentos da infração 9. Assim, a JJF acolheu o levantamento de fls. 502/503, elaborado pelo fisco, com a observação de que na linha “05/2008” da coluna “MÊS/ANO” deve constar R\$ 1.015,62, ao invés de R\$ 29.885,91, de forma que o ICMS da infração 7 seja alterado de R\$ 391.163,39 para R\$ 295.406,22, como também acata o demonstrativo de fl. 504, com a alteração do imposto da infração 9 de R\$ 38.332,60 para R\$ 8.947,03.

Quanto à infração 8, a JJF conclui que além de não terem sido demonstradas de forma irrefutável as aquisições interestaduais que ensejariam a incidência do ICMS antecipação parcial, nos demonstrativos, às fls. 359 a 369, constam uma série de operações internas, além de números que não se sabe a origem (“v.g.”, 6.797,70 e 4.906,67 à fl. 361) e códigos cuja compreensão não é fácil, a exemplo de “Icms Dev. Com.”, ficando evidente que não foi ofertada ao sujeito passivo a oportunidade de entender com clareza e segurança a natureza do ilícito, o valor cobrado e sua origem, o que estiola os princípios da ampla defesa, do contraditório, da legalidade e do devido processo legal. Assim, julgou nula a infração.

Por fim, a JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 578 a 581, o recorrente aduz que ratifica todos os termos da peça de defesa, sobretudo a nulidade requerida em razão de cerceamento de defesa, visto que, com referência às infrações 3 e 4, não lhe foram fornecidas cópias das notas fiscais supostamente não registradas na escrita fiscal.

No que se refere à infração 2, diz reiterar o entendimento de que a autuante cometeu erro material, haja vista que o valor registrado na peça acusatória referente ao saldo inicial da conta fornecedores no Balanço de 2009 é de R\$ 1.182.165,42, valor este que não foi elidido em qualquer instante e sobre o qual caberia a proporcionalidade, sendo impossível apurar-se uma base de cálculo de R\$ 2.433.723,15.

Inerente à infração 7, aduz que a própria autuante reconhece diversos erros em seu levantamento. Diz que “Agrava-se tal fato a constatação de que diversos pagamentos efetuados pelo Autuado, bem como o período de competência de cada lançamento, conforme indicado no livro Registro de Entradas de Mercadorias do contribuinte, gerando um levantamento fictício, imprestável para a sua finalidade original.”

Em relação à infração 8, reitera que a infração refere-se a produtos antecipados, com fase de tributação encerrada, não sendo justificável o pagamento do diferencial de alíquota.

Com relação à infração 9, diz que, apesar da ausência de elementos de convicção na caracterização do fato imputado, o que se constitui inequívoco cerceamento de defesa, a própria autuante indica o estorno de créditos fiscais de mercadorias não sujeitas a antecipação tributária, a exemplo de vinhos fortificados e aguardente, os quais não possuem NCM relacionado no artigo 353 do RICMS/97.

Por fim, pede que seja mantida a “nulidade” da infração 1 e que sejam consideradas improcedentes as infrações 4 e 7 a 9.

Às fls. 587 a 590, a PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, pois a irresignação recursal consiste em mera repetição dos argumentos de defesa. Assim, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão, haja vista que:

- a) Compulsando os autos, verifica-se à saciedade que tanto a imputação fiscal está absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação, como o lançamento atende a todos os requisitos do art. 39 do RPAF;
- b) O fato imponível define com precisão os elementos essenciais da relação jurídico-tributária, ou seja, inexiste dúvida quanto aos aspectos material, pessoal, temporal, quantificador e

- espacial. A base de cálculo foi apurada de forma transparente e com fundamento em dispositivo de lei, estando anexo aos autos os elementos materiais que conduziram à autuação;
- c) Foi respeitado o devido processo legal e a ampla defesa, sendo intimado o autuado sobre todos os procedimentos, que apresentou defesa, tendo sido realizada diligência para sanar falhas identificadas;
  - d) As nulidades detectadas conduziram à anulação da infração 8 pela JJF, não havendo mais elementos que conduzam a uma anulação do lançamento em apreço;
  - e) Todas as arguições de inconstitucionalidades constantes da súplica recursal devem ser rechaçadas, pois falece competência a este órgão colegiado tal declaração, conforme art. 167, I, do RPAF;
  - f) O pedido de redução da multa aplicada é de competência da Câmara Superior do CONSEF;
  - g) As infrações 1 e 8, já foram afastadas pela JJF, inexistindo a prejudicialidade para a interposição recursal;

Quanto à infração 2, o opinativo é de que não há que ser elidida, já que foi confirmada, através de diligência, a manutenção no passivo de obrigações já pagas, levando a conclusão de omissão de saídas.

Inerente à infração 7, aduz não haver levantamento fictício, pois se baseou nos arquivos SINTEGRA entregues pelo autuado e em seus livros fiscais, identificando o recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação tributária, tendo a diligência efetuado exclusões de operações não sujeitas à antecipação, corrigindo, assim, os equívocos existentes, o que não macula o lançamento, mas, confirma a sua lisura.

Por fim, quanto à infração 9, da mesma forma, a diligência realizada foi suficiente para elidir os equívocos existentes, mantendo-se, no mais, a infração, não tendo o autuado apresentado elementos hábeis a afastar a existência da utilização indevida de crédito fiscal.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte dos débitos originalmente exigidos às infrações 7 e 9, e do total dos débitos reclamados nas infrações 1, e 8, do lançamento de ofício, conforme previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância, em relação às infrações 2, 3, 4, 7, 8 e 9 do Auto de Infração.

De início, quanto ao Recurso de Ofício, no que tange à infração 1, na qual se exige o imposto por presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, por se constatar saldo credor de caixa, inerentes aos meses de abril, maio, agosto e setembro de 2008, exigindo-se o ICMS de R\$ 43.898,01, a Decisão recorrida concluiu que tal exigência, por ser de menor valor, estava contida na infração 2, relativa a passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, sob o entendimento de que ambas as presunções apontam em direções idênticas, ou seja, às saídas não contabilizadas de 2008, o que implica em “*bis in idem*”, pois não se pode tributar duas vezes as operações de venda – contabilizadas ou não – do mesmo exercício social.

Contudo, da análise das peças processuais relativas às citadas infrações, às fls. 161 a 199 dos autos, constato que a infração 1 diz respeito ao saldo credor da conta “Caixa” nos meses de abril, maio, agosto e setembro de 2008, enquanto que a infração 2 refere-se ao levantamento da conta “Fornecedores” do exercício de 2009, logo inexiste o aludido “*bis in idem*” citado, por equívoco, na Decisão recorrida.

Há de se ressaltar que, no levantamento de fl. 197, a partir do saldo da conta “Fornecedores” de 31/12/2009, no valor de R\$ 7.918.420,20, conforme consta do Balancete Analítico à fl. 178, a autuante

deduziu o valor de R\$ 5.484.697,05, tido como “comprovado”, detectando o saldo sem comprovação de R\$ 2.433.723,15, de cujo valor aplicou o percentual de 40%, proporcional às operações tributadas, para apurar a base de cálculo de R\$ 973.489,26, que a alíquota de 17% resultou o ICMS de R\$ 165.493,17.

Portanto, não existe identidade de exercício e, em consequência, de presunções como entendeu a JJF, razão para restabelecer o valor exigido na primeira infração, no valor de R\$ 43.898,01.

Inerente às infrações 7 e 9, as quais decorrem de recolhimento a menos do ICMS por antecipação tributária e de crédito indevido nas aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas a substituição tributária, as exonerações ocorreram em razão de revisão fiscal, excluindo as operações com mercadorias não sujeitas ao regime de substituição, do que concordo.

Quanto à infração 8, na qual se exige multa sobre a parcela da antecipação parcial que deixou de ser paga, com saída posterior tributada, a JJF considerou nula a exação, por diversos motivos, dos quais acolho apenas o fato de no levantamento, às fls. 359 a 369, constar inúmeras operações internas, as quais não estavam sujeitas a antecipação parcial, o que gera incerteza e insegurança à acusação fiscal. Assim, mantenho a nulidade da infração 8 e represento à autoridade competente para que determine a renovação da ação fiscal, salvo de falha.

Em seguida, da análise das razões do Recurso Voluntário, vislumbro que o contribuinte limita-se a alegar, de forma infundada e genérica, suas razões de defesa, as quais diz ratificar em suas razões recursais, apenas negando o cometimento das infrações que lhe são imputadas, inclusive as exações desoneradas pela Decisão recorrida, a exemplo do item 8, não logrando êxito em elidir as exigências, cujas acusações fiscais foram devidamente tipificadas, demonstradas e fundamentadas, tendo o sujeito passivo recebido cópia de todos os papéis de trabalho, consoante recibos nos próprios demonstrativos, sendo descabida sua alegação de que, com referência as infrações 3 e 4, “...não foram fornecida (e nem constam nos autos), cópias das notas fiscais supostamente “não registradas na escrita fiscal...” (sic), pois tais documentos compõem o PAF e foram entregues ao contribuinte, conforme provam as laudas de fls. 201 a 265 dos autos.

Logo, concluo que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa ou ao contraditório, não tendo o Recurso Voluntário trazido qualquer fato novo capaz de modificar a Decisão recorrida, a qual está devidamente fundamentada, sendo naquela oportunidade apreciadas todas as alegações de defesa, senão vejamos:

No que se refere à infração 2, o recorrente diz que a autuante cometeu erro material ao considerar o saldo inicial da conta Fornecedores no Balanço de 2009 de R\$ 1.182.165,42, valor que não foi elidido em qualquer instante e sobre o qual caberia a proporcionalidade, sendo impossível apurar-se uma base de cálculo de R\$ 2.433.723,15. Equivoca-se o recorrente, pois o valor de R\$ 1.182.165,42, à fl. 198 dos autos, foi considerado pela autuante como o saldo final de 2008 (31/12/2008) e inicial de 2009, numa apuração analítica por fornecedor, para, a partir das compras a prazo e pagamentos de duplicatas no exercício de 2009, apurar o real saldo final da conta “Fornecedores” de R\$ 2.433.723,15 e não o valor declarado no Balancete (fl. 178) de R\$ 7.918.420,20, o que iria agravar ainda mais o valor exigido, em razão da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, cuja presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, é de que tais valores foram quitados com receitas de vendas anteriores não oferecidas à tributação, razão de não terem sido contabilizados os pagamentos, mantendo-se como ainda devidos.

Saliente-se que o fato gerador, em que pese constar no auto de infração a data de 31/12/2008, os demonstrativos que fundamentam a infração comprovam tratar-se de 31.12.2009.

Na infração 7, concordo com o Parecer da PGE/PROFIS de que o fato da diligência fiscal efetuar exclusões de operações não sujeitas à antecipação e corrigir os equívocos existentes, não macula o lançamento, mas, confirma a sua lisura, não tendo o sujeito passivo logrado êxito em elidir o valor remanescente.

Em relação à infração 8, a qual foi julgada nula, o recorrente não tem objeto para interpor recurso, pois, conforme consignado no Parecer da PGE/PROFIS, inexiste prejuízo para o recorrente.

Com relação à infração 9, cita o recorrente em sua alegação vinhos fortificados e aguardente, os quais não possuem NCM relacionado no artigo 353 do RICMS/97. Contudo, do valor remanescente de R\$ 8.947,03, à fl. 518 dos autos, mantido pela Decisão recorrida, verifica-se não constar tais mercadorias, o que torna descabida sua insurgência.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para restabelecer a infração 1, no valor de R\$ 43.898,01, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, modificando a data .

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206881.0004/11-9**, lavrado contra **H. J. DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$527.158,60**, acrescido das multas de 50% sobre R\$2.210,95, 60% sobre R\$315.556,47 e 70% sobre R\$209.391,18, previstas no art. 42, incisos I, “a”; II, alíneas “d” e “f”; incisos III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais; além das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$60.292,48**, prevista nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/2005.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

ANGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS