

A. I. Nº - 281231.0012/12-6  
AUTUADO - A D I - DISTRIBUIDORA DE CEREAIS LTDA.  
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO PORTO CARMO  
ORIGEM - INFAC IPIAÚ  
INTERNET - 01.11.2013

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0246-01/13**

**EMENTA: ICMS.** 1. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. No “DEMONSTRATIVO DE AUDITORIA DE CAIXA – DISPÊNDIOS X DISPONIBILIDADES”, elaborado pela Fiscalização, além de não constar a assinatura do autuante e ciência do autuado – vício sanável com a realização de diligência nesse sentido – inexiste saldo inicial de caixa; inexiste qualquer indicação da movimentação bancária do autuado; todas as compras e vendas foram consideradas como realizadas a vista, quando, na realidade, devem ser consideradas pela data de pagamento, o que, inclusive, pode implicar na possibilidade de pagamento ou ingresso em exercício posterior, a depender do prazo. Desse modo, o lançamento deste item da autuação se apresenta inseguro, inexistindo clareza na apuração dos fatos, sendo a autuação realizada de forma imprecisa, o que implica na sua nulidade, consoante determina o art. 18, inciso IV, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Infração nula. 2. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. A acusação fiscal descrita no Auto de Infração imputa ao contribuinte a *falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento*, enquanto o demonstrativo elaborado pelo autuante diz respeito à *falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial*. A autuação foi feita de modo equivocado. Por implicar mudança do fulcro da imputação, não há como dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Infração nula. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/12/2012, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$421.668,60, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, em 31/12/2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$416.857,45, acrescido da multa de 100%;
2. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de março, abril, junho a novembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$4.508,10, acrescido da multa de 60%;
3. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, relacionadas nos anexos 88 e 89, no mês de março de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$303,05, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 48 a 56) afirmando que demonstrará a existência de equívoco na autuação em questão, devendo o Auto de Infração ser julgado improcedente.

Reporta-se sobre a infração 01, observando que na atividade empresarial a conta caixa naturalmente deve apontar para saldo devedor ou saldo zero, diante de circunstâncias econômicas normais, considerando-se a atividade econômica dos contribuintes.

Assinala que é possível ocorrer, durante um período longo, de formação de estoque, de aprovisionamento do estoque por razões mercadológicas ou mesmo de desfalque no estoque por razões estranhas à vontade do contribuinte, saldo credor na conta caixa, apenas com o registro de entrada de mercadorias, porém sem o registro das respectivas saídas. Acrescenta que estas são hipóteses nas quais a saída de mercadorias do estabelecimento comercial não ocorre, o que resulta em inexistência do fato gerador e, portanto, da própria obrigação tributária.

Aduz que também existem situações relacionadas ao uso de cartão de crédito que comumente ocorrem na atividade operacional da empresa, e que, no entanto, não possuem orientação de procedimento por parte do Fisco estadual. Menciona como exemplos, a ocorrência de pagamento parcial de compras e duplicatas; pagamentos simultâneos de prestação de serviços e venda de mercadorias; e pagamentos efetuados parte através de cartão de crédito e parte em dinheiro ou cheque.

Afirma que em tais situações, não há que se falar em presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, uma vez que todas as transações foram efetuadas sob a proteção dos documentos fiscais pertinentes e que a legislação que trata de cartão de crédito não apresenta normas específicas proibitivas dos fatos em questão. Manifesta o entendimento de que neste caso não pode ser atribuída qualquer penalidade pelo Fisco estadual, com base na presunção de ocorrência de fato gerador do imposto, sob pena de caracterizar-se a bitributação.

Salienta que, mesmo estando as administradoras de cartão de crédito ou de débito obrigadas a informar ao Fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do ICMS através de seus sistemas de crédito, débito ou similares, o que permite a fiscalização efetuar o confronto entre as informações prestadas pela empresa e pelas administradoras de tais cartões, o autuante, no presente caso, não trouxe aos autos referidas informações, o que elidiria, senão no todo, pelo menos em grande parte o montante apurado via presunção com base no saldo credor em caixa.

Alega que, além disso, o autuante sequer levou em consideração o capital inicial da empresa, tampouco o saldo de caixa apurado no exercício anterior, para verificar se o mesmo era suficiente para manter, durante o ano de 2011, saldo credor em caixa.

Diz que em face de ter o Fisco elementos de identificação que pudessem corroborar ou não a presunção de falta de recolhimento do ICMS, tais como verificação de estoque; informações compulsoriamente fornecidas pelas operadoras de cartão de crédito; e apuração de balanços e capital da empresa nos exercícios financeiros anteriores ao fiscalizado, o Auto de Infração em lide deve ser considerado insuficiente e insubsistente, devendo ser realizadas essas diligências mencionadas sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Frisa que, por outro lado, uma grande parte das mercadorias adquiridas e comercializadas está submetida ao pagamento do ICMS por substituição tributária ou por antecipação parcial, o que exclui por completo a sistemática de fiscalização adotada no presente Auto de Infração com o regime de pagamento do ICMS nas referidas mercadorias.

Observa que no Auto de Infração não consta a discriminação das notas fiscais de compras de mercadorias efetivamente lançadas na sua escrituração contábil regular.

Sustenta que esta infração é insubsistente.

Quanto às infrações 02 e 03, diz que também são insubsistentes.

Salienta que a antecipação tributária do ICMS constitui-se numa sistemática de apuração e cobrança do tributo estadual na qual o fato gerador é considerado ocorrido antes mesmo da efetiva saída ou entrada da mercadoria no estabelecimento comercial respectivo, por ocasião do mero ingresso de mercadorias no território do respectivo Estado-Membro do contribuinte do imposto, com o registro das respectivas Notas Fiscais no sistema de Fiscalização instalado nas fronteiras entre os Estados, tratando-se, portanto, de uma presunção criada pela Lei e pela Constituição Federal, a fim de facilitar a fiscalização da arrecadação do ICMS.

Diz que não obstante isso é preciso observar que tal presunção não é absoluta, mas meramente relativa, ou seja, admite prova em contrário por parte do contribuinte, porque pode o contribuinte comprovar, por exemplo, que as mercadorias registradas nos sistemas fazendários nem sequer chegaram a ingressar no estabelecimento comercial comprador, em razão de furto, roubo ou outra circunstância alheia à vontade do contribuinte.

Alega que desse modo, caso as mercadorias adquiridas jamais cheguem às mãos do contribuinte, o tributo não será devido, sob pena de se cair em confisco. Registra que esse é o entendimento dos Tribunais pátrios, a esse respeito, reproduzindo, nesse sentido, voto do relator no Processo AI-AgR 337655 AI-AgR. Acrescenta que dessa forma, na específica hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido na substituição tributária, não há tributo algum a pagar ou, já tendo sido pago, é o caso de se operar a restituição do indébito. Assevera que essa é a explicação para o Auto de Infração em questão.

Consigna que, além de ter sido autuado pelo não recolhimento do ICMS antecipado devido por substituição tributária, há registros de recolhimento de ICMS identificados pelo próprio autuante. Aduz que este último fato comprova a absoluta regularidade de sua conduta de efetuar os registros contábeis de todas as mercadorias que ingressam ou saem do seu estabelecimento comercial, ainda que, por circunstâncias econômicas adversas à atividade empresarial que desenvolve, eventualmente não possa recolher o tributo lançado, como ocorreu. Diz que se sabe que as contingências que podem atingir os empresários são várias, como inadimplência de clientes, dívidas trabalhistas imprevisíveis e crises financeiras, de modo que os seus livros fiscais devem ser levados em consideração em relação à presunção relativa, de ocorrência do fato gerador na antecipação tributária por substituição.

Alega que se não há registro nos livros fiscais de entrada das mercadorias com base nas quais se apurou o ICMS cujas notas fiscais foram registradas nas barreiras fiscais tendo como compradora a sua empresa, é porque ditas mercadorias jamais chegaram ao seu estabelecimento comercial. Questiona quais as explicações existentes para tanto, então?

Aduz que é cediço que tem sido comum que estabelecimentos comerciais diversos, de má-fé e com a intenção de se furtar ao pagamento do tributo devido, têm efetuado compras, em todo o Estado da Bahia, utilizando-se do número de inscrição estadual de empresas idôneas, com crédito no mercado e regularidade fiscal, efetuando compras junto a grandes fornecedores de mercadorias, fornecendo os dados de CNPJ e inscrição estadual de empresas sérias. Entretanto, de algum modo, esses compradores conseguem fazer com que, após a carga transportada atravessar a barreira fiscal estadual, ela chegue a um estabelecimento diverso e completamente desconhecido daquele constante na Nota Fiscal de destino.

Destaca que diversas denúncias fiscais já foram protocoladas na Secretaria da Fazenda, por muitos empresários, dando conta dessa situação catastrófica.

Aduz que a escrituração fiscal, nesse caso, deve prevalecer, pois também possui presunção de veracidade, sendo a prova em contrário, a militar em seu favor, dadas as circunstâncias antes descritas.

Assevera que a verdade é que os fatos geradores presumidos jamais ocorreram, a julgar pelo cotejo entre os livros contábeis e os registros da Secretaria da Fazenda colhidos nas barreiras fiscais do Estado da Bahia, portanto, sendo indevido o ICMS antecipado por substituição tributária. Invoca e reproduz, nesse sentido, decisão do Superior Tribunal de Justiça.

Sustenta que em relação ao ICMS antecipado por substituição tributária, o Auto de Infração deve ser julgado completamente improcedente.

Prosseguindo, diz que se por absurdo não for acolhido o argumento anterior, o que só admite por argumentar, melhor sorte não restará ao Auto de Infração, pois na apuração do respectivo ICMS não foi levado em conta a natureza não cumulativa do tributo.

Observa que o ICMS é um imposto de natureza não cumulativa, o que significa que o montante do ICMS devido na operação anterior é compensado com o montante do tributo na operação seguinte.

Alega que ao exigir o ICMS fazendo incidir a alíquota de 17% sobre o total das entradas em questão, como se o fato gerador presumido do tributo realmente tivesse ocorrido, sem abater eventual diferença na suposta operação de venda das mercadorias, o imposto acabou sendo exigido de maneira cumulativa, violando a legislação de regência.

Frisa que admitindo que o fato gerador tenha ocorrido, certamente o tributo em questão seria infinitamente menor do que aquele apurado pela fiscalização, isso porque o montante a ser pago de ICMS na operação de venda das mercadorias seria abatido com o montante devido na antecipação tributária, fazendo-se incidir a alíquota do ICMS, basicamente, sobre o resultado da diferença entre o preço de venda e o preço de compra das mercadorias.

Assinala que somente admitindo sandice do empresário regularmente estabelecido pode-se supor que este deixe de lançar mercadorias adquiridas na escrituração fiscal e as venda também sem a escrituração fiscal, como se fez neste Auto de Infração, haja vista que o empresário sabe de antemão que toda a mercadoria adquirida fora da unidade federativa passa pelas barreiras fiscais e é registrada nos sistemas fazendários. Acrescenta que sabendo disso, é preferível lançar as mercadorias adquiridas na escrituração fiscal, bem como suas respectivas vendas, ainda que não recolha o ICMS devido, já que neste caso deverá ao Fisco apenas o ICMS apurado na operação de saída após ter se creditado do ICMS apurado na operação de entrada. Diz que não escriturar

equivaleria a dever ao Fisco o ICMS integralmente da operação de entrada, sem obter a compensação creditícia regular acima mencionada.

Manifesta o entendimento que diante de eventual inexistência de lançamento de entrada de mercadorias na escrituração contábil, deveria a Fiscalização arbitrar o valor de venda das mercadorias, com base numa estimativa razoável de lucro, apurar o ICMS devido nesta operação e abater do ICMS devido na operação de entrada, devido por substituição tributária, para então apurar o valor efetivamente devido.

Diz que não tendo adotado essa sistemática, o Fisco impôs um ônus excessivamente grande ao contribuinte, violando a natureza não cumulativa do tributo, pois não levou em conta eventual crédito de ICMS.

Salienta que o montante apurado no presente Auto de Infração, em verdade, constitui-se em crédito de ICMS a ser compensado nas operações subsequentes aos fatos geradores, o que resultaria num débito a pagar infinitamente menor.

Aduz que, caso o Auto de Infração seja julgado procedente, mantendo-se os respectivos débitos, deve-se, ao menos, reconhecer o seu direito de compensar nas futuras operações, por força da não cumulatividade do tributo, considerando que de fato tenha ocorrido o fato gerador presumido pela substituição tributária, o que jamais ocorreu.

Continuando, alega que a multa imposta de 60% é absolutamente fora de propósito e confiscatória.

Observa que em uma das infrações, deixou de recolher o ICMS já lançado em livros fiscais, portanto sequer houve má-fé de sua parte a justificar a imposição de penalidade tão gravosa. Menciona que o Supremo Tribunal Federal, em Acórdão recente, divulgado no Diário da Justiça Eletrônico em 22/04/2010, já teve oportunidade de expor o afastamento de multa de 60% sem justificativa para tanto, por ser confiscatória, nos termos da proibição contida na Constituição Federal. Transcreve parte do referido Acórdão.

Sustenta que, também, em relação à multa imposta deve o Auto de Infração ser julgado absolutamente improcedente.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

O Auditor Fiscal designado para prestar a Informação Fiscal se pronunciou (fls. 59/60) contestando a argumentação defensiva atinente à infração 01, observando que em uma empresa se forma um estoque de acordo com o giro comercial. Diz que na atual circunstância para se efetuar saídas, o contribuinte teria que ter respaldo financeiro ou tomar empréstimos bancários para financiar o estoque. Salienta que em conformidade com o demonstrativo apresentado pelo autuante, a empresa não apresentou saldo inicial de caixa, bem como não comprovou empréstimos contraídos que viessem a dar suporte a cobertura das entradas de mercadorias.

Quanto à falta de recolhimento de ICMS devido por aquisição interestadual de mercadorias destinadas a comercialização, diz que o autuante lavrou o Auto de Infração baseado na legislação do ICMS.

Salienta que o próprio contribuinte admite a legalidade quando declara que “trata-se, portanto, de uma presunção criada por lei e pela Constituição Federal, a fim de facilitar a fiscalização da arrecadação do ICMS”.

Assinala que a infração pela falta de recolhimento do ICMS devido por Substituição Tributária na aquisição de mercadorias relacionadas no anexo 88 do RICMS, foi lavrada pelo autuante conforme a legislação do ICMS, portanto, tudo na mais ampla legalidade.

Finaliza opinando pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de três infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado.

Preliminarmente, constato que os lançamentos referentes às infrações 01 e 02 não podem prosperar, haja vista a existência de vícios que inquinam de nulidade ambas as infrações.

Assim é que, no que tocante à infração 01 - *Falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa* -, verifico que no ‘DEMONSTRATIVO DE AUDITORIA DE CAIXA – DISPÊNDIOS X DISPONIBILIDADES’ de fl. 10 dos autos, além de não conter a assinatura do autuante e ciência do autuado – vício sanável com a realização de diligência nesse sentido – inexiste saldo inicial de caixa; inexiste qualquer indicação da movimentação bancária do autuado; todas as compras e vendas foram consideradas como realizadas a vista, quando, na realidade, devem ser consideradas pela data de pagamento, o que, inclusive, pode implicar na possibilidade de pagamento ou ingresso em exercício posterior, a depender do prazo.

Desse modo, o lançamento deste item da autuação se apresenta inseguro, inexistindo clareza na apuração dos fatos, sendo a autuação realizada de forma imprecisa, o que implica na sua nulidade, consoante determina o art. 18, inciso IV, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Na forma do art. 21 do mesmo RPAF/99, recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas.

No que concerne à infração 02, constato que também não pode prosperar, haja vista a existência de vício insanável que inquina de nulidade o lançamento deste item da autuação.

Isto porque, conforme descrito no Auto de Infração, o contribuinte foi acusado de: *Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento*, enquanto o “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE ICMS DEVIDO POR ANTECIPAÇÃO PARCIAL” de fl. 12 dos autos – que também não se encontra assinado pelo autuante e pelo autuado – diz respeito à antecipação parcial do ICMS.

Portanto, não resta dúvida que são infrações distintas, não podendo a acusação fiscal de *falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento*, ser substituída pela acusação de *falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação parcial*, por implicar mudança do fulcro da imputação, sendo impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, o que implica na sua nulidade, nos termos do art. 18, inciso IV, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Na forma do art. 21 do mesmo RPAF/99, recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas. Infração nula.

Quanto à infração 03, apesar de o “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, fl. 15 dos autos não se encontrar assinado pelo autuante e pelo autuado, entendo que, como diz respeito a apenas uma nota fiscal, no caso a Nota Fiscal nº 2901, cuja cópia se encontra acostada à fl. 16 dos autos, obtida do próprio autuado, a exigência se apresenta correta, por se tratar de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, cujo ICMS devido por antecipação não foi recolhido.

Desse modo, a infração 03 é subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281231.0012/12-6**, lavrado contra **A D I - DISTRIBUIDORA DE CEREAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$303,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, com os devidos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de outubro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR