

**A. I. Nº** - 206898.0247/14-4  
**AUTUADO** - AGROFITO I LTDA. - ME  
**AUTUANTE** - LAURO DOS SANTOS NUNES  
**ORIGEM** - INFAZ IRECÊ  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 09/03/2016

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0030-01/16**

**EMENTA: ICMS. 1.** CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Suprimentos à conta “Caixa” através de empréstimos efetuados por sócios do estabelecimento sem a comprovação de sua origem indicam que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Presunção que não foi elidida. Os questionamentos se limitaram aos percentuais de proporcionalidade das mercadorias tributáveis, nos termos da Instrução Normativa nº 56/07. Diligência majorou a exigência. Mantidos os valores iniciais. Infração procedente. **2.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA INTERESTADUAL P/ COMERCIALIZAÇÃO. NÃO SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Comprovado que parte das operações se referia à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção. Infração em parte subsistente. **3.** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Transferência de produtos para filial no Estado da Bahia. Exigência reduzida em face da aplicação da proporcionalidade das mercadorias tributáveis, nos termos da Instrução Normativa nº 56/07. **4.** DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS DO ATIVO FIXO. FALTA DE PAGAMENTO. Infração não impugnada. **5.** DOCUMENTOS FISCAIS. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração não impugnada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 11/06/2014, exige ICMS no valor de R\$323.264,10 em razão das seguintes irregularidades:

**INFRAÇÃO 1** - Omissão de saída de mercadorias tributáveis apuradas através de suprimento de caixa de origem não comprovada, no período de abril/dezembro de 2011; janeiro/dezembro de 2012. Valor R\$181.063,65 e multa de 100%.

**INFRAÇÃO 2** - Deixou de efetuar o recolhimento de ICMS antecipação parcial, referente a aquisição de mercadorias provenientes de outras nidades da Federação adquirida para fins de comercialização, no período de abril/setembro de 2011; fevereiro/março, julho e outubro de 2012. Valor R\$5.649,92 e multa de 60%.

**INFRAÇÃO 3** - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regulamente escrituradas. Período abril/dezembro de 2011; fevereiro/agosto, outubro/dezembro de 2012. Valor R\$120.419,48. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, em julho de 2011. Valor R\$12.374,40.

INFRAÇÃO 5 - Deixou de registrar a entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, em junho 2011. Multa de 1%, no valor de R\$3.756,65.

O autuado apresenta impugnação (fls. 229/231) descrevendo, inicialmente, os fatos, arguindo que não foi considerada a redução de base de cálculo prevista no Anexo II do Convênio ICMS 52/1991 (equipamentos e insumos agrícolas).

Diz que o Auditor se equivocou no levantamento do índice de proporcionalidade que apurou, por isso relacionou os produtos vendidos e citados no Auto de Infração. Explica que as mercadorias, após a redução têm uma carga tributária de 5,60%; que as vendas foram totalizadas mês a mês e por tipo de tributação, separando as mercadorias isentas, substituídas com fase tributária encerrada, tributadas com redução de base de cálculo e tributadas integralmente, demonstrando, assim, elementos suficientes para o cálculo do índice de proporcionalidade.

Aduz que nos demonstrativos de fls. 11 a 67 detalhou as mesmas vendas, mensalmente, agrupando-as por produto com elementos suficientes para demonstrar as vendas isentas, substituídas e com a fase tributária encerrada, tributadas integralmente e tributadas com redução da base de cálculo, acrescentando ainda o código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) para que não reste dúvida do devido enquadramento do Anexo II do Convênio ICMS 52/1991.

Consigna que elaborou o cálculo do índice de proporcionalidade para o exercício de 2011 (fl. 68) e que nesse período a empresa teve uma venda efetiva de R\$ 967.929,42 das quais R\$ 183.614,99 foram de mercadorias tributadas e R\$ 784.314,43 foram de mercadorias isentas e substituídas com encerramento da fase tributária, perfazendo um percentual de 18,97% de mercadorias tributadas, ou seja, o índice de proporcionalidade do exercício de 2011 é 18,97% e não 34,65% como utilizado no referido Auto de Infração.

Elabora também o índice de proporcionalidade para o exercício de 2012 (fl. 69). Explica que nesse período, a empresa teve uma venda efetiva de R\$ 2.101.758,23, das quais, R\$ 264.358,21 foram de mercadorias tributadas e R\$ 1.837.400,02 foram de mercadorias isentas e substituídas com encerramento da fase tributária, perfazendo assim um percentual de 12,58% de mercadorias tributadas, ou seja, o índice de proporcionalidade do exercício de 2012 é 12,58% e não 21,14% como utilizado no referido Auto de Infração.

Nesse sentido, contesta, parcialmente, as três primeiras infrações. No item 1, utilizando o índice de proporcionalidade encontrado para o exercício de 2011 e 2012, a base de cálculo do imposto é de R\$ 423.424,49 e R\$ 173.565,07, respectivamente, conforme demonstrativos anexados à defesa.

Na infração 2, argumenta que o cálculo da antecipação parcial não levou em consideração as mercadorias isentas, conforme demonstrativos (fls. 72, 73, 74 e 75), anexados à defesa. As Notas Fiscais nº 136 de 09/04/2011; nº 201 de 06/09/2011 e nº 30 de 29/10/2012 são de mercadorias isentas e, portanto, não pode ser cobrada a antecipação parcial.

Diz que a infração 3 trata de um equívoco por parte do contribuinte, sem intenção de dolo, contudo. Observa que não foi levada em consideração a redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/1991 para as mercadorias tributadas, conforme demonstrativos de fls. 76, 77 e 78. Argui que os demonstrativos (fls. 79/87) mostram a tributação de cada mercadoria, item a item, além de resumo por tributação para cada Nota Fiscal elencada no referido Auto de Infração, bem como cópia das referidas notas, anexadas aos autos.

Explica que identificou nas mencionadas cópias os itens tributados integralmente e aqueles tributados com redução de base de cálculo (Convênio ICMS 52/1991). Alguns itens não receberam destaque (mercadorias isentas ou substituídas e com fase tributária encerrada).

Pede a anulação das parcelas contestadas e das respectivas multas.

A informação fiscal é prestada, fls. 393/396 (volume II).

Com relação à infração 1, esclarece que o contribuinte não apresentou o cálculo da

proporcionalidade solicitado, conforme termo de intimação (DOC. 12). Diz que ele mesmo efetuou o cálculo, de acordo com a Instrução Normativa nº 052/2009, tomando por base o livro Registro de Saídas, apurando os percentuais de mercadorias tributáveis de 34,65% (2011) e 21,14% (2012), anexados aos autos, fls. 32 e 33. Observa que não concordou com o levantamento feito pelo autuado (18,97% - 2011 e 12,58% - 2012), considerando que tal levantamento não encontra respaldo na sua escrita fiscal (DOC 233/303), art. 218, §1º ao §9º do RICMS/2012.

Na infração 2, concorda com as alegações do autuado e exclui da planilha fiscal as Notas de nº 0136, de 09.04.2011; nº 0201, de 06.09.2011 e nº 0030, de 29.10.2012, por se tratar de mercadorias com tributação de isenção do ICMS, passando de R\$5.649,92 para R\$ 3.027,39.

A infração 3 trata de transferência para as filiais do estabelecimento autuado, inicialmente, devido, às dificuldades na separação das mercadorias tributadas, com redução da base de cálculo e isentas - Notas Fiscais nºs 076 a 084, 086, 087, 089/090, 092/094 (fls. 52/69). Diz que não houve separação pelo Código de Situação Tributária - CST.

Explica que utilizou as informações escrituradas no livro Registro de Saída (fls. 132/135); para as demais notas fiscais (fls. 70/125) no campo de informações complementares, encontram-se os CST. Aduz que as alegações do autuado não mudam a apuração, uma vez que o próprio autuado informou nos documentos fiscais os diversos Códigos de Situação Tributária.

Reitera os termos do Auto de Infração.

Considerando a incerteza que se instaurou para a apreciação do litígio tributário; considerando o princípio da verdade material, que deve nortear o processo administrativo fiscal, a 1ª JF, em pauta suplementar, resolve baixar os autos em diligência (fls. 406/407 - volume II).

Os pedidos objetivam: 1 – Examinar os efetivos percentuais das mercadorias tributadas nas operações do contribuinte autuado, no período da presente autuação, considerando todas as alegações constantes dos autos, retro referidas, podendo ser confrontados os demonstrativos elaborados pelo Fisco (fls. 32 e 33) e pelo autuado (fls. 233/303); 2 - Examinar, na infração 3, as parcelas das operações de transferências para estabelecimento do autuado que devem ser efetivamente tributadas, considerando, a existência de operações com redução da base de cálculo (Convênio ICMS 52/91), operações com isenção, com substituição tributária, tributada regularmente (17%), raciocínio que, aliás, deve nortear a investigação nas duas infrações. O pedido é ainda para que sejam confrontados os procedimentos manejados para a apuração do débito fiscal e aquele adotado pelo contribuinte, na sua defesa (fls. 76/87), tudo em vista a prevalência da verdade material.

O Parecer da ASTEC 0065/2015 foi exarado no seguinte sentido (fls. 409/414): O sujeito passivo foi intimado para apresentação de livros e documentos, constatando-se divergências nas informações do autuado e do preposto fiscal. Diz o preposto do Fisco que efetuou nova proporcionalidade entre as mercadorias tributadas, com redução de base de cálculo e isentas, gerando novos relatórios (fls. 413/414) para as infrações 1 e 3.

O autuado foi cientificado do resultado da presente diligência (fl. 545) e não se manifestou.

Acostado aos autos comprovantes do parcelamento do débito, valor principal R\$79.850,89, conforme documentos extraídos do SIGAT - Sistema Integrado de Gestão da Adm. Tributária (fls. 550/553).

## VOTO

Da análise das peças que compõem o presente processo administrativo fiscal - PAF, verifico que o autuante imputou ao sujeito passivo o cometimento das cinco infrações descritas e relatadas minuciosamente relatadas nas iniciais dos autos. Os itens 4 (R\$12.374,40) e 5 (R\$3.756,65) que não foram impugnados pelo sujeito passivo, estão, pois, caracterizados e excluídos da lide.

Na infração 1, a acusação fiscal é da omissão de saída de mercadorias tributáveis apuradas através de suprimento de caixa de origem não comprovada, no valor global de R\$181.063,65, relativamente aos diversos períodos do exercício de 2011 e 2012, tendo em vista os registros na

conta de "disponibilidades" do estabelecimento, tendo como origem a conta "empréstimos de sócios", sem que houvesse quaisquer comprovações, mesmo tendo sido, o autuado, intimado, especificamente, a fazê-lo, conforme documentos acostado aos autos, fls. 13.

A infração apontada encontra amparo nas disposições contidas no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, a seguir descrito:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

...

*§ 4º O fato de a escrituração indicar... suprimentos a caixa não comprovados ... autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

À vista dos documentos acostados aos autos, verifico que o Auditor Fiscal identificou o lançamento de presunção de omissão de receitas por suprimento de caixa não justificado, ao elaborar demonstrativos do Suprimento indevido, fls. 30/40, intimando, antes, o contribuinte para apresentar justificativa para valores creditados representados pelas operações de empréstimos, retro aludidas.

A autorização dada pela lei para que suprimentos de origem não comprovada registrados na escrituração sejam utilizados como presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto é ressalvada na prova da improcedência da referida presunção, a cargo do autuado.

Disso cuidou o sujeito passivo em contestar tão apenas os percentuais das operações consideradas tributadas, uma vez que, apesar de inscrito no cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia com a Atividade Econômica Principal de Produção de mudas e outras formas de propagação vegetal (CNAE-FISCAL 0142-3/00), desenvolve a atividade comercial varejista de materiais de irrigação, produtos agrícolas, comercializando mercadorias com tributação regular, com redução de base de cálculo e também mercadorias não tributadas com isenção de ICMS.

Admitiu como verdadeiro o fato de a sua escrituração conter suprimento a caixa sem comprovação, ao apresentar a base de cálculo para omissão de saída presumida muito próxima àquela apurada pela fiscalização, no seu demonstrativo (fls. 302/303), questionando tão somente o percentual das operações sujeitas à tributação. Em 2011, apurou 18,97% e em 2012, 12,58%, margens extraídas dos relatórios cálculo da proporcionalidade, em 2011 (fl. 300) e em 2012 (fl. 301).

Para consubstanciar o percentual das operações tributadas, o autuado elaborou demonstrativo detalhando os produtos comercializados com a redução da base de cálculo, discriminando respectivos códigos NCM relacionados aos implementos agrícolas, arrolados no Anexo II do Convênio ICMS 52/91; demonstrativo das operações com isenção, com substituição tributária, tributada regularmente (17%), tributada com redução de base de cálculo (5,6%) e a descrição de cada uma das operações, mês a mês, ano a ano (fls. 233/299). Admitiu a existência de débitos, na ordem de R\$71.982,16 (exercício 2011) e R\$29.506,06 (exercício 2012), no valor global de R\$101.488,22, conforme demonstrativos de fls. 302/303.

Após o autuante contestar os cálculos da proporcionalidade apresentados pelo sujeito passivo, alegando que não foram extraídos da escritura fiscal ou contábil, aduzindo que fez a apuração de acordo com a "Instrução Normativa nº 052/2009"; estabelecida a controvérsia para a solução da lide e, para se preservar a verdade material, o auto de infração foi submetido à diligência a fim de que se apure a realidade dos fatos, compondo adequadamente a base de cálculo pela exata diferença tributária derivada da conduta praticada pelo contribuinte e o que estabelece a legislação do ICMS, sobretudo, em se tratando de omissão de saídas por presunção.

O Parecer nº 065/2015 da Assessoria Técnica do Conselho de Fazenda - ASTEC foi exarado no sentido de que foram examinados os efetivos percentuais das mercadorias tributadas, no período da autuação, extraídas dos livros fiscais do contribuinte, encontrando divergências em relação aos percentuais apresentados pelo Fisco e pelo autuado.

Isto porque, ao dar cumprimento à orientação contida na Instrução Normativa nº 56/2007, o preposto fiscal responsável pela diligência procedeu à proporcionalidade das operações

tributadas, a cada mês em que houve a omissão presumida, enquanto que o demonstrativo fiscal, inicial, apurou a média anual, gerando divergências entre a apuração fiscal e apuração na diligência.

O Auditor da ASTEC responsável pelo Parecer elaborou demonstrativos de débitos, acostando-os às peças da diligência (411/414), implicando, no entanto, majoração da exigência em relação aos valores de crédito tributário indicados, inicialmente, em face das operações omitidas, nos valores de R\$154.800,70 (exercício 2011) e R\$73.272,58 (exercício 2012), valor global de R\$228.073,29.

A aludida instrução, publicada no Diário Oficial em 21.09.2007, manda excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária, desde que provados pelo contribuinte autuado por meio de dados e informações das operações mercantis que costumeiramente realiza.

O lançamento tributário, via de regra, é regido pelo princípio da inalterabilidade, ou seja, uma vez realizado não pode mais sofrer modificação pela autoridade administrativa, conforme o disposto no art. 146, do Código Tributário Nacional. A intenção do legislador, ao invocar o referido princípio, foi garantir a segurança jurídica do contribuinte. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude das regras contidas no art. 145, CTN.

Quando a mudança de posicionamento do fisco favorece o contribuinte, o novo critério interpretativo pode ser aplicado retroativamente em razão do princípio da retroatividade benéfica (art. 5º, XL da CF 88). Quando se tratar de retroação que agrava o encargo tributário do contribuinte, não se poderá retroagir o critério interpretativo, seja em razão do já citado princípio da retroatividade benéfica que veda a retroação maléfica, quer em função da vinculação da administração aos seus próprios atos.

Dessa forma, o lançamento dos empréstimos efetuados pelos sócios do contribuinte autuado, sem comprovação, implica suprimento de origem não revelada, dando azo à presunção de omissão de receitas tributáveis, sem que o sujeito passivo lograsse êxito em elidir, nos termos do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96. Resta subsistente a omissão de saídas presumidas, não naqueles valores indicados no Parecer ASTEC nº 065/2015, por conta da vedação da retroação maléfica, mas conforme indicados na inicial dos autos, tendo em vista todos os pressupostos retro aludidos, no valor de R\$181.063,65.

Conforme estabelece o art 156, RPAF/BA, represento à autoridade fazendária competente para que proceda à regular instalação de novo procedimento fiscal, a fim de examinar a pertinência da exigência tributária da diferença entre os valores constantes na inicial e os valores apurados no curso da diligência fiscal.

Na infração 2, a acusação é que o autuado deixou de efetuar o recolhimento de ICMS antecipação parcial, referente a aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquirida para fins de comercialização, no valor de R\$5.649,92,

O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo do débito exigido, acostando aos autos, à fl. 41.

Nas razões, alega o autuado que o cálculo fiscal não considerou as mercadorias isentas, de acordo com demonstrativos que elaborou (fls. 304).

Verifico que as Notas Fiscais nº 136 de 09/04/2011; nº 201 de 06/09/2011 e nº 30 de 29/10/2012, emitidas pela Lieken Comércio de Produtos e Prestação de Serviços, estabelecimento localizado no Estado de São Paulo, cópias acostadas aos autos (fls. 305/307) e se referem às operações com o produto "vetor 1000", adubo fertilizante, beneficiadas com a isenção do ICMS e incompatível com a exigência do imposto antecipado, nos termos do art. 12- A da Lei nº 7.014/96.

Com a exclusão das operações relativas às notas fiscais retro aludida, a exigência resta parcialmente caracterizada, no valor de R\$ 3.027,39.

A infração 3 exige o recolhimento de ICMS em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis, regulamente escrituradas, em valor que totalizou R\$120.419,48.

Admite o autuado que cometeu um equívoco, sem dolo, contudo. Argumentou que não foi levada em consideração a redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/1991 para as mercadorias tributadas, elaborando demonstrativos com a tributação de cada item e por nota fiscal elencada no referido Auto de Infração. Anexa cópia dos referidos documentos.

O Auditor Fiscal informou que se trata de operações de transferência para filiais do autuado; que houve dificuldades na separação das mercadorias tributadas, com redução da base de cálculo ou isentas e que utilizou as informações escrituradas no livro Registro de Saídas.

No demonstrativo inicial (fls. 52/53) foram discriminadas operações de transferências de diversas mercadorias do estabelecimento autuado para suas filiais, equivocadamente, sem tributação. Procedidos os ajustes necessários, considerando a existência de operações com redução da base de cálculo (Convênio ICMS 52/91), operações com isenção, com substituição tributária, além daquelas tributada regularmente (17%), na diligência designada, que gerou o Parecer ASTEC 0065/2015, foram realizados os ajustes necessários, com a efetiva identificação das mercadorias tributadas, com redução de base de cálculo e isentas, gerando demonstrativo juntado aos autos, reduzindo a exigência para R\$51.796,85 (fls. 413/414).

Acato o demonstrativo realizado e a infração 03 resta caracterizada parcialmente com a redução do valor inicialmente exigido, reduzindo de R\$120.419,48 para R\$51.796,85.

Tendo em vista a exposição retro alinhada, o presente autuação resta subsistente parcialmente, nos valores e na forma abaixo sintetizados:

Infração 1 - Procedente - R\$181.063,65	Multa de 100%
Infração 2 - Parcialmente Procedente - R\$ 3.027,39	Multa de 60%
Infração 3 - Parcialmente Procedente - R\$51.796,85	Multa de 60%
Infração 4 - Não impugnada - R\$12.374,40	Multa de 60%
Infração 5 - Não impugnada - R\$3.756,65 (MULTA)	Multa de 1%

Posto isso, o Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$248.262,29, além da multa por descumprimento da obrigação acessória, no valor de R\$3.756,65, com a homologação das parcelas já recolhidas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206898.0247/14-4**, lavrado contra **AGROFITO I LTDA. - ME**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$248.262,29**, acrescido das multas de 100% sobre R\$181.063,65 e 60% sobre R\$67.198,64, previstas no art. 42, incisos III e II, alíneas “a”, “d” e “f”; da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$3.756,65**, prevista no inciso XI, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios, de acordo norma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

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, 19 de fevereiro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR