

A.I. Nº - 210613.0009/17-9  
AUTUADO - BARRETO ATACADO DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - HILTON MARINHO SILVA CAVALCANTE  
ORIGEM - IFMT SUL / INFRAZ COSTA DO CACAU  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/09/2024

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0216-02/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. 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 não contabilizadas. Não foi comprovada pelo autuante a falta de contabilização das entradas. Aplicada a Súmula nº 07 do CONSEF, a infração foi convertida para penalidade de 1% sobre o valor comercial da mercadoria, prevista no inc. IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. A constatada incongruência entre a acusação fiscal e seus demonstrativos suportes apurando falta de pagamento ou pagamento a menor do ICMS devido por antecipação tributária em operações de aquisição interestadual de mercadorias destinadas a comercialização, elencadas na substituição tributária, constitui vício incapaz de ser sanado por implicar em mudança de fulcro da autuação, prática vedada pelo CTN, conforme art. 141, tornando o lançamento inseguro por não conter os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, conforme previsto no artigo 18, incisos, IV, alínea “a”, do RPAF/99. Representação à autoridade fazendária para verificar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal no estabelecimento do autuado, a salvo de vício. Infração nula. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. a) FALTA DE RECOLHIMENTO; b) RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. A antecipação parcial é prevista no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, incidindo sobre as aquisições de mercadorias para comercialização, independentemente do regime de apuração. Valores reduzidos por acolhimento de elementos de provas apresentados pelo Impugnante. Infrações parcialmente mantidas. Auto de Infração PROCEDENTE EMPARTE. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 29/09/2017, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$ R\$ 219.457,85, acrescido da multa pela constatação das infrações a seguir descritas.

**INFRAÇÃO 01 – 05.05.01** – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entrada de mercadorias não registradas nos períodos de janeiro a dezembro de 2016, no montante de R\$ R\$ 11.959,72, acrescido da multa de 100% tipificada art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 4º, §§ 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 02 – 07.02.02** – Reteve e recolheu a menor o ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, apuradas nos períodos de fevereiro a dezembro de 2016, no montante de R\$ R\$ 87.906,04, acrescido de multa de 60% tipificada art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 8º, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 289 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 03 – 07.15.01** – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização, apuradas nos períodos de janeiro a março, maio a agosto, novembro e dezembro de 2016, no montante de R\$ R\$ 81.209,05, acrescido da multa de 60% tipificada art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 12-A da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 04 – 07.15.02** – Recolheu a menor ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, apuradas nos períodos abril, setembro e outubro de 2016, no montante de R\$ R\$ 38.383,04, acrescido da multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 12-A da Lei nº 7.014/96.

A autuada através de seu sócio administrador impugna o lançamento, fls. 117 a 124, onde inicialmente reproduz as infrações e passa a relatar os fatos afirmando que lançamento deve ser revisado, para verificação dos equívocos que diz ter sido cometidos pelo autuante.

Ao se referir a infração 01 afirma que o suposto débito é indevido, originada pela não escrituração de notas fiscais no livro registros de entradas, conforme Demonstrativo da presunção de omissão de Receitas, elaborado pelo fiscal, sendo que as referidas notas não escrituradas correspondem a aquisições dentro do Estado, de produtos de uso e consumo, fora do alcance da incidência do ICMS.

Pondera que as notas fiscais de entradas, foram escrituradas no livro Diário, classificadas como despesas, cujas cópias diz anexar e, assim, entende que a presunção de omissão foi elidida, tornando indevido a cobrança do ICMS.

Relata que o fiscal aplicou como base de cálculo do ICMS, com base no índice de proporcionalidade, conforme Demonstrativo 3A, de acordo com a Instrução Normativa 56/2007, sendo utilizado como critério de base de cálculo de mercadorias tributadas, o índice de proporcionalidade, considerando o total das mercadorias escrituradas em cada mês, em vez de considerar apenas os produtos tributados nas poucas notas não escrituradas no mês, ou seja, esse índice de proporcionalidade poderia ser aplicado se fosse a totalidade das aquisições de mercadorias ou a maioria não escrituradas no mês da cobrança, e não sobre produtos para uso e consumo.

Salienta que a Instrução Normativa 56/2007, prevê que nas hipóteses previstas no §§ 4º do art. 4º da Lei nº 07.014/96, o fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeita à substituição tributária.

Defende que a infração deve ser julgada improcedente, por entender que não restou caracterizada, pois, conforme Demonstrativo 1, em anexo e cópias das notas fiscais não

escrituradas no livro de entradas de mercadorias, mas, escriturada no livro Diário, uma vez, que não incidem ICMS, por serem operações internas de aquisição de produtos para uso e consumo.

Ressalta que os produtos, estão descriminados tanto no Demonstrativo I, quanto nas notas fiscais ora juntadas, com indicação da página do diário onde foram lançadas, como despesas e não como aquisição de mercadorias para revenda, como quer “presumiu” o Fiscal.

Quanto à infração 02, explica que o fiscal cometeu equívoco na sua descrição, assim como no enquadramento legal da aplicação da multa, contradizendo com o demonstrativo a ela referente, cuja acusação é a falta de pagamento ou pagamento a menor do ICMS devido por antecipação tributária, em operações de aquisição interestadual de mercadorias destinadas a comercialização, elencadas na substituição tributária, cujo enquadramento legal da multa, seria art. 42 inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. Portanto, a infração deve ser anulada, uma vez, que o impossibilitou e prejudicou a sua ampla defesa.

Salienta que no mérito, caso não seja anulada, por cautela mantém a impugnação à infração, uma vez que não é devida, conforme Demonstrativo II, em anexo. Segundo, observa que as mercadorias não estão sujeitas ao regime de substituição tributária.

Exemplifica no Demonstrativo II, em anexo, e demonstra que o fiscal considerou os produtos: Confeito diversos, Paliteiro, Paçoca e Pipoca doce, como mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária total, sendo que estas mercadorias, conforme art. 289 – Das mercadorias sujeitas ao ICMS substituição tributária por antecipação, Anexo I do Decreto nº 13780, são tributadas normalmente em conta corrente fiscal.

Destaca que os mesmos produtos, constantes nas mesmas notas fiscais de entradas, discriminadas no demonstrado elaborado pelo Fiscal para cobrar a falta de recolhimento de ICMS substituição tributária, também está sendo cobrado o ICMS antecipação parcial, nas infrações seguintes, 03 e 04, como utilização das mesmas notas fiscais de entradas e seus mesmos produtos.

Com relação às infrações 03 e 04, que o acusa de deixar de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, infração 03, ou recolher a menor, infração 04, referente às aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, entende não ser possível cobrar sobre as mesmas mercadorias e as mesmas notas fiscais o ICMS sob o regime de tributação normal e sob regime de substituição tributária, ou uma coisa ou outra. Portanto, a infração não está caracterizada, e assim não é devido o ICMS exigido.

Abordando especificamente a infração 03, frisa que o Fiscal, não observou que deve ser aplicado cumulativamente o dispositivo legal apontado no auto de infração para a aplicação da multa, o preceituado no § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96, conforme reproduz.

Ressalta que no período fiscalizado, 2016, estava sujeita ao regime normal de apuração do ICMS, ou seja, conta corrente fiscal na apuração de ICMS e em atendimento à intimação da Fiscalização apresentou os Livros de Entrada, Saída e Apuração de ICMS, que analisados, não ensejaram qualquer penalidade relativa a omissões de qualquer gênero, corroborando com a assertiva de que as operações de saída posteriores se deram conforme exigência legal.

Ressalta que do texto do § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, extrai-se a Lei determina que seja “dispensada”, pois usa literalmente esta expressão, a exigência do tributo quando o contribuinte é sujeito ao regime normal de tributação e deixa de recolher a antecipação parcial de ICMS. Isso porque, ao contrário significaria uma injusta exigência, que culminaria, inclusive em excesso na aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária.

Conclui que a exigência da antecipação parcial de ICMS após a apuração do imposto no respectivo mês, não é cabível, pois esta foi absorvida pela obrigação do ICMS a recolher como ICMS normal, ou seja, após o encerramento da apuração do ICMS normal, é devido somente o ICMS apurado naquele determinado período, jamais a antecipação parcial do ICMS, sob pena da mesma deixar de ser uma antecipação, passando para uma exigência fiscal definitiva, num

entendimento contrário ao disposto na lei, podendo ensejar pagamento a maior de ICMS e enriquecimento ilícito do Estado.

Destaca que o exposto se coaduna com o sentido da norma contida no § § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que imputa ao contribuinte que apura o ICMS de forma normal, conta corrente fiscal, apenas uma multa percentual sobre o valor não recolhido de antecipação parcial de ICMS.

Transcreve ementas de decisões constantes de Acórdãos do CONSEF, que ao seu entender sustentam a tese ora apresentada, Acórdão CJF nº 0345-13/13, nº 0381-12/14, nº 0381-12/14 e JFF nº 0288-02/11.

Destaca, ainda relativamente a infração 03, que se deve atentar ao fato de que a imposição de multa no percentual de 60% extrapola o limite da razoabilidade, sendo desproporcional à infração cometida, ensejando a observância dos princípios que regem o Direito Tributário e o previsto no art. 158 do RPAF/BA, reproduzido.

Explica que a data de pagamento da antecipação parcial de ICMS para o contribuinte habilitado, caso em que diz se enquadrar, é o dia 25 do mês subsequente à entrada da mercadoria em seu estabelecimento e a data de pagamento do ICMS normal, como consta da legislação, é o dia 09 de cada mês. Ou seja, entre as datas existe um lapso de no máximo 15 dias, logo, exigir uma multa de 60%, é desproporcional a qualquer eventual prejuízo causado ao Erário, sendo que neste caso, sequer houve prejuízo, posto que no ato da apuração do ICMS normal, o valor referente ao tributo calculado sobre as saídas de mercadoria foi apurado e recolhido dentro do prazo.

Conclui que pela análise dos fatos e documentos que cercam este lançamento, não há dúvida que a obrigação já foi adimplida, sem que houvesse indicação pela fiscalização de dolo ou intenção de burlar o Fisco, cuja ausência diz restar claramente comprovada, posto que foi atendida integralmente todas exigências legais na sua escrituração fiscal, tendo a mesma registrado corretamente a movimentação fiscal do período sem que tenha sido apurada quaisquer divergências e omissões, sejam de Entradas, de Saídas ou de Apuração do ICMS.

Repisa que no presente caso o imposto devido por antecipação já fora recolhido nas saídas, sem dar causa a qualquer prejuízo ao Erário. E, não sendo objetivo do Estado arrecadar através de multas, não havendo dolo, fraude ou simulação e não tendo havido qualquer repercussão econômica no quantum apurado de ICMS, a aplicação do disposto no art. 158 do RAPF/BA, se faz necessária para a preservação da justiça tributária.

Relativamente a infração 04 defende se aplicar os argumentos apresentados referente a infração 03, acrescentando que se pode extrair do texto do § § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Apresenta como exemplo prático, uma situação hipotética a partir do estudo de uma conta corrente fiscal e as implicações do pagamento à menor da antecipação parcial de ICMS quando o contribuinte está sujeito ao regime normal de apuração:

- a) Total do Imposto debitado, relativo às saídas no período: R\$ R\$ 10.000,00;
- b) Total dos créditos por entradas no período: R\$ R\$ 5.000,00;
- c) Total do crédito relativo à antecipação parcial de ICMS recolhida: R\$ R\$ 2.000,00;
- d) Imposto a recolher = (A) - (B) - (C) = 10.000 - 5.000 - 2.000 = R\$ R\$ 3.000,00;
- e) Valor total recolhido de ICMS = (C) + (D) = R\$ R\$ 5.000,00.

Na hipótese de uma auditoria fiscal que tivesse apurado que o valor correto do imposto devido a título de antecipação parcial de ICMS R\$ R\$ 3.500,00 e não os R\$ R\$ 2.000,00 recolhidos, a conta corrente fiscal correta ficaria da seguinte forma:

- a) Total do Imposto debitado, relativo às saídas no período: R\$ R\$ 10.000,00;
- b) Total dos créditos por entradas no período: R\$ R\$ 5.000,00;

- c) Total do crédito relativo à antecipação parcial de ICMS que deveria ser recolhida: R\$ R\$ 3.500,00;
- d) Imposto a recolher = (A) - (B) - (C) = 10.000 - 5.000 - 3.500 = R\$ R\$ 1.500,00;
- e) Valor total recolhido de ICMS = (C) + (D) = R\$ R\$ 5.000,00

Conclui verificar que em ambos os casos o valor final recolhido seria igual. Logo, não ocorre prejuízo ao Erário, quando a empresa, sujeita ao regime normal de apuração, recolhe a menor a antecipação parcial de ICMS.

Acrescenta que trazendo tal entendimento às apurações efetuadas pela empresa em sua conta corrente fiscal ao longo do ano, toda vez que se exigir diferença de ICMS por antecipação parcial que fora recolhida a menor, aumenta-se automaticamente o crédito fiscal referente à mesma, resultando, na prática, num mesmo valor de ICMS a recolher no período. Portanto, a infração não se caracterizou e não é devida.

Ainda se referindo às infrações 03 e 04, afirma que o fiscal considerou as seguintes notas e produtos:

1. Notas fiscais números 071669, 075208 e 079896, referente a tampas descartáveis, pote plástico descartável, CFOP 6949, CST 090, trata-se de amostra grátis de produtos, conforme descrito nas notas fiscais;
2. Nota fiscal nº 07917, referente a lâmina de barbear, além do produto sujeito a substituição tributária, está com o CST 010, que indica que o ICMS ST já foi retido nas operações anteriores;
3. Notas fiscais números 01995 e 02332, referente a preservativos, consta informado o CST 040, que se refere a isenção do produto, primeiramente o produto está enquadrado no regime de substituição tributária e conforme o Capítulo VI — Da Isenção, art. 264, inc. XXIII do RICMS/2012, trata-se de produto isento de ICMS;
4. Notas fiscais número 020780 e 111698, trata-se de água mineral e biscoito Wafer, que são produtos do regime de substituição tributária e já estão com o ICMS-ST retido, conforme CST 010 e registro de pagamento da SEFAZ.

Portanto, a autuação é improcedente.

Requer que a infração 2, seja anulada, tendo em vista, que se está cobrando o ICMS dos mesmos produtos constante nas mesmas notas fiscais, ora como antecipação total, sob o regime de substituição tributária e ora como antecipação parcial. Sendo assim, ambas as supostas infrações devem ser anuladas.

Requer também que analisadas e apreciadas e decididas uma a uma das questões, com motivação adequada e pertinente e fundamentalmente, dentro do princípio do contraditório pleno e ampla defesa, assegurado pela Constituição Federal, assim, como que o Fiscal autuante obedeça aos prazos de vistas estabelecidos no RPAF/BA, e que as decisões sejam encaminhadas ao endereço do seu representante legal.

Conclui que espera e confia que o preposto fiscal reconheça os equívocos dos lançamentos efetuados e ora, impugnado, que não o fazendo, o CONSEF certamente o julgará totalmente improcedente, no uso de sua costumeira Justiça.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 128 e 129, onde aborda inicialmente o argumento da defesa referente à infração 01, que atribui ser indevida a cobrança em razão das notas fiscais não registradas acobertarem aquisições internas de produtos de uso e consumo, além do fato de estarem, segundo afirma a autuada, registradas no Livro Diário.

Sobre tais argumentos, afirma que não importa a presunção e a natureza das mercadorias adquiridas, mas o fato de não terem sido registradas. Aponta que a autuada não trouxe provas de que as notas fiscais foram registradas no Livro Diário.

Esclarece que a infração decorre da falta de pagamento do ICMS, por presunção legal da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, por falta de registro nos livros das notas fiscais de entradas de mercadorias não contabilizadas. Esta omissão indica que o contribuinte efetuou pagamentos destas mercadorias com recursos não contabilizados, decorrente de operações anteriormente realizadas, também não contabilizadas, ou seja, trata-se de uma presunção legalmente autorizada no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96.

Ensina que esta presunção é relativa, *juris tantum*, ou seja, pode ser elidida por prova em contrário, cujo ônus cabe ao interessado. No caso, assevera que a autuada não apresentou prova que possa desfazer a fato legalmente presumido.

Quanto a infração 02, onde a autuada alega serem as mercadorias: confeitos, paliteiros e pipoca doce, arrolados no levantamento, porém não sujeitos ao regime de antecipação tributária, reconhece que assiste razão a defesa. Portanto, refez o demonstrativo excluindo estas mercadorias, reduzindo o valor da infração para R\$ 74.821,26, conforme novo demonstrativo.

Registra que a defesa, quando abordou a infração 03, alegou que a autuada é dispensada de recolhimento da antecipação parcial, em função de ser contribuinte sujeito ao regime normal de apuração do imposto.

Pontua que este argumento não encontra amparo na legislação e que o contribuinte não apresentou qualquer prova de ter efetuado dos recolhimentos, tampouco refutou os valores apurados.

Registra que o mesmo argumento de ser dispensada de recolher a antecipação parcial por ser contribuinte que apura do ICMS na sistemática de conta corrente fiscal, a autuada adota o mesmo para se defender da infração 04 e sobre este argumento repete o dito com respeito à Infração 03, de modo que igualmente o refuta.

Por fim requer que o auto de infração seja julgado parcialmente procedente com a manutenção integral das infrações 01, 03 e 04 e parcialmente a infração 02.

Às fls. 131-132 consta pedido de diligência à Infaz de origem historiando o contraditório até a data do deferimento (20/07/2020). Ao final, determina as seguintes providências à autoridade fiscal autuante:

**1ª Providência:** Prestar a informação fiscal abordando as razões da defesa referente às **infrações 03 e 04**, observando ao que dispõe o art. 127, §§ 6º do RPAF/99;

**2ª Providência:** Elaborar novo levantamento e demonstrativo de débito, se necessário, gravando o arquivo correspondente em formato editável (Excel), em mídia, a ser apensada aos autos.

**3ª Providência:** Encaminhar os autos ao setor responsável pelo preparo do processo, para dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no §§ 1º do art. 18 do citado RPAF, que deverá:

- a) Cientificar a autuada, via intimação do resultado da revisão efetuada pelo Auditor Fiscal, entregando contra recibo, uma cópia da informação, do novo demonstrativo impresso e gravado na mídia, inclusive cópia desse despacho, concedendo-lhe o prazo de **10 (dez) dias**, para querendo se manifestar;
- b) Se houver manifestação da autuada, o processo deverá retornar ao Autuante, para prestar nova informação fiscal, lembrando que este, sempre é o último a se manifestar nos autos.

Por consequência, à fl. 135 consta a seguinte informação da autoridade fiscal autuante:

“Em atendimento ao determinado no pedido de diligência de fls. 131 cabe-nos informar:

- 1- No que concerne às alegações do impugnante que questionam a inclusão das N.F.'s 071.669, 075.208 e 079.896, acatamos as alegações do autuado e retiramos tais notas dos demonstrativos.
- 2- No que se refere à NF 007.917, da mesma maneira acatamos o alegado e a retiramos dos demonstrativos.
- 3- Em relação ao alegado sobre as N.F.'s 001.995 e 002.332, também acatamos os pedidos do impugnante, as retirando.
- 4- Por fim, foram retiradas dos demonstrativos as N.F.'s 020.780 e 11.698.
- 5- Os valores relativos a cada uma das N.F.'s excluídas estão explicitados em planilhas anexas.
- 6- Os demonstrativos das infrações 3 e 4 foram refeitos. Anexos em papel e meio magnéticos”.

Com entrega de cópias (inclusive dos demonstrativos refeitos), o sujeito passivo foi regularmente intimado e, podendo, não se manifestou.

É o relatório.

## VOTO

O auto de infração em análise imputa ao sujeito passivo, inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS como Empresa de Pequeno Porte, à época dos fatos geradores, na condição Normal, exercendo a atividade econômica principal de comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente, o cometimento de quatro infrações à legislação do ICMS, todas tempestivamente impugnadas.

Preliminarmente, apesar da autuada não ter suscitado questões de nulidade, cabe analisar o lançamento quanto aos aspectos formais. Neste sentido, verifico que o auto de infração foi lavrado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição dos fatos infracionais se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos, de modo que foram cumpridas todas a exigências contidas no art. 39 do RPAF/99.

Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou erro formal que macule o auto de infração.

Constatou à fl. 10, cópia da Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, postada em 15/09/2017, mensagem 42443, cuja ciência ocorreu em 15/09/2017, tendo, assim, o contribuinte tomado conhecimento do início da ação fiscal.

Verifico que foram acostados aos autos os demonstrativos sintéticos, fls. 04 a 09, e os demonstrativos analíticos, fls. 11 a 111, elaborados pelo Autuante, contendo todos os elementos necessários para municiar a defesa do sujeito passivo, pois foram elaborados de forma clara e precisa, gravados em mídia – CD, fl. 112, inclusive, cujas cópias foram entregues ao contribuinte, conforme termo de intimação da lavratura do auto de infração, encaminhada via Aviso de Recebimentos dos Correios – AR, fls. 113 e 114, tendo o recebimento sido registrado em 19/10/2017.

Merece destaque o fato da defesa ter sido protocolada em 18/12/2017, fl. 115, contudo a informação fiscal somente foi prestada em 09/03/2020, mais de dois anos e meio, inobservando o RPAF/99 no seu art. 127 e 129 que assim determina: “Art. 129. Não sendo prestada a informação no prazo previsto no art. 127, a repartição fazendária remeterá o processo ao órgão julgador, no prazo de 2 (dois) dias”.

No mérito, a infração 01 diz respeito à omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entrada de mercadorias não registradas, com base na presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96.

A autorização legal para exigir o ICMS com base na presunção, encontra-se no § 4º do art. 4º da citada lei, *in verbis*:

§ § 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

IV - entradas de mercadorias ou bens não registrados;

V - pagamentos não registrados;

VI - valores das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte inferiores aos informados por:

a) instituições financeiras; (...)

c) "shopping centers", centro comercial ou empreendimento semelhante;

VII - valores totais diários das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras.

Ou seja, o legislador definiu como possibilidade de exigir imposto com base em presunção, nos incisos I ao V, os fatos constatados, decorrentes do exame dos registros contábeis do contribuinte e nos incisos VI e VII do exame de informações fornecidas por terceiros.

A base da presunção legal contemplada no inciso IV, é a ocultação de receitas advindas de saídas anteriores, onde se deve investigar, para cobrança do imposto, se elas não foram escrituradas não somente no livro Registro de Entradas, mas, também, nos registros contábeis da empresa, pois são tais registros que comprovam, efetivamente, a entrada de recursos não contabilizados e, portanto, ocultados ao fisco pelas vendas de mercadorias tributáveis anteriormente realizadas.

Assim, a acusação de omissão de saídas apurada mediante constatação de entradas de mercadorias sem o registro somente tem validade se acompanhada da comprovação de que tais registros não foram efetuados na Contabilidade do contribuinte.

Verifico que apesar de ter intimado o contribuinte para apresentação dos livros contábeis (Livro Caixa, Livro Razão e Livro Diário, conforme intimação, fl. 10), o Autuante não evidenciou ter examinado os livros contábeis. Tampouco, o contribuinte também não apresentou prova que pudesse elidir a acusação,

Sem embargo, não tendo examinado os livros contábeis da autuada, não há como se aplicar a presunção de omissão de saídas prevista no art. 4º, § § 4º, inciso, IV da Lei nº 7.014/96 e exigir o ICMS por omissão de saídas. Esse tem sido o entendimento do CONSEF, inclusive com a publicação da Súmula do CONSEF nº 07, a seguir transcrita:

"Não se aplica a presunção de omissão de saídas prevista no inciso, IV, do § § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando as entradas das mercadorias ou bens tenham sido escrituradas nos livros contábeis, hipótese em que se aplicará apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória".

Tendo demonstrado que a exigência fiscal não se coaduna com o previsto pela legislação tributária e considerando que a autuada admitiu não ter efetuado o registro das notas fiscais na sua escrita fiscal, identificadas pelo autuante conforme o demonstrativo suporte, recorro ao regramento previsto pelo art. 157 do RPAF/99, *in verbis*:

*Art. 157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.*

Dessa forma, diante a insubsistência da infração em relação à obrigação principal, porém, com a comprovação do cometimento da obrigação acessória vinculada à imputação, isto é, falta de registro das notas fiscais na escrita fiscal, considero pertinente aplicar a penalidade de 1% sobre o valor comercial da mercadoria, prevista no inc. IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, conforme demonstrativo a seguir:

| Data de Ocorrência | Data Vencimento | Base de Cálculo - R\$ R\$ | Multa (%) | Multa - R\$ R\$ |
|--------------------|-----------------|---------------------------|-----------|-----------------|
| 31/01/2016         | 09/02/2016      | 2.089,53                  | 1,00      | 20,90           |
| 29/02/2016         | 09/03/2016      | 2.602,94                  | 1,00      | 26,03           |
| 31/03/2016         | 09/04/2016      | 4.513,47                  | 1,00      | 45,13           |
| 30/04/2016         | 09/05/2016      | 4.787,17                  | 1,00      | 47,87           |
| 31/05/2016         | 09/06/2016      | 2.296,50                  | 1,00      | 22,97           |
| 30/06/2016         | 09/07/2016      | 3.289,06                  | 1,00      | 32,89           |
| 31/07/2016         | 09/08/2016      | 3.413,28                  | 1,00      | 34,13           |
| 31/08/2016         | 09/09/2016      | 3.388,72                  | 1,00      | 33,89           |
| 30/09/2016         | 09/10/2016      | 3.453,61                  | 1,00      | 34,54           |
| 31/10/2016         | 09/11/2016      | 5.898,06                  | 1,00      | 58,98           |
| 30/11/2016         | 09/12/2016      | 8.949,72                  | 1,00      | 89,50           |
| 31/12/2016         | 09/01/2017      | 22.272,28                 | 1,00      | 222,72          |
| <b>Total</b>       |                 |                           |           | <b>669,55</b>   |

A infração 02 exige o ICMS retido e recolhido a menos pelo contribuinte na qualidade de sujeito passivo por substituição. O contribuinte alega que no Demonstrativo II, o fiscal considerou os produtos: Confeito Diversos, Paliteiro, Paçoca e Pipoca Doce, como mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária total, sendo que estas mercadorias, conforme art. 289 do RICMS/2012, são normalmente tributáveis.

Em sede de informação fiscal, o Autuante acatou o argumento defensivo refazendo o demonstrativo reduzindo o valor da infração.

Da análise dos demonstrativos analíticos impressos e gravados no CD, verifico que a infração 02, tem como suporte o Demonstrativo 1 – Antecipação Tributária – Entradas, que consta apenas aos autos às fls. 89 a 108, onde constato que o levantamento se refere a FALTA DE PAGAMENTO OU PAGAMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO, ELENCADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, pois assim consta no cabeçalho, e os documentos arrolados correspondem a notas fiscais de entradas das mercadorias.

A infração exige o ICMS retido e recolhido a menor pelo contribuinte na qualidade de sujeito passivo por substituição, ou seja, corresponde ao suposto imposto retido e não recolhido nas vendas efetuadas pelo contribuinte em saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Verifico que efetivamente há uma contradição ou incongruência entre a infração que foi imputada ao Autuado e o demonstrativo que serviu de base para a exação.

Portanto, nas circunstâncias acima relatadas, além de haver desconformidade entre o enquadramento legal da infração e a situação de fato, não há elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, o que inquia o lançamento da exação pela Infração 02, de vício insanável.

A incongruência apontada se constitui vício incapaz de ser sanado, uma vez que na tentativa de saná-lo se incorreria, inevitavelmente, em mudança de fulcro da autuação, prática vedada pelo CTN, conforme art. 141, tornando o lançamento inseguro por não conter os elementos suficientes

para se determinar, com segurança, a infração, conforme previsto no artigo 18, incisos, IV, alínea “a”, do RPAF/99.

Diante do exposto, voto, pela decretação de ofício da nulidade do lançamento relativo à Infração 02, considerando que os equívocos constatados na sua lavratura, em face da inobservância do devido processo legal, ocasionaram prejuízo insanável ao contraditório e ampla defesa a ser exercida pelo sujeito passivo.

Não sendo possível adentrar no mérito, represento à autoridade fazendária, para verificar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal no estabelecimento do autuado, a salvo dos equívocos apontados, visando cobrar o crédito tributário porventura devido, nos termos do art. 21 do RPAF/99, considerando-se na nova ação fiscal, se ocorridos, eventuais valores pagos espontaneamente pelo autuado.

As infrações 03 e 04, exigem do contribuinte o recolhimento do ICMS antecipação tributária, não recolhido ou recolhido a menor, respectivamente.

A tese apresentada pela defesa tem como fundamento o entendimento de que não cabe a cobrança do imposto, por se tratar de contribuinte que apura o ICMS no regime de conta corrente fiscal que assim argumenta: “...a exigência da Antecipação Parcial de ICMS após a apuração do imposto no respectivo mês, não é cabível, pois esta exigência (ICMS Antecipação Parcial) foi absorvida pela obrigação do ICMS a Recolher na modalidade de ‘ICMS Normal’, ou seja, após o encerramento da apuração do ICMS Normal, é devido somente o ICMS apurado naquele determinado período, jamais a Antecipação Parcial de ICMS, sob pena da mesma deixar de ser uma antecipação, passando para uma exigência fiscal definitiva, num entendimento totalmente contrário ao disposto na Lei...”

Não foram trazidas aos autos provas de que as mercadorias objeto dos levantamentos foram oferecidas à tributação. Nesta situação, uma vez que não restou comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se exigível o tributo, não cabendo a conversão da exigência relativa ao imposto não antecipado em multa por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do art. 42, inc. II, alínea “d”, c/c o §§ 1º, da Lei nº 7.014/96.

Sem embargo, como visto no relatório, essas infrações foram objeto de diligência deferida por esta JJF em face de argumentos aduzidos na peça de defesa não terem sido abordados pelo Autuante na sua Informação Fiscal, contrariando o disposto no art. 127, §§ 7º, do RPAF, o que foi oportunamente sanado nos termos do §§ 1º, do art. 18 c/c o §§ 7º, do art. 127, ambos do RPAF, quando, acolhendo elementos de prova apresentados pelo Impugnante, o valor da exação pela Infração 03 foi reduzido de R\$ R\$ 81.209,05 para R\$ R\$ 79.842,41 e a da Infração 04, de R\$ R\$ 38.383,04 para R\$ R\$ 37.360,03, ajuste que por nada a ter que reparar quanto ao procedimento fiscal, acolho com fundamento nos arts. 140 e 141 do RPAF (abaixo reproduzidos), tendo em vista o silêncio do sujeito passivo quando dele foi regularmente intimado para, querendo, manifestar:

*Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*

*Art. 141. Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.*

Tenho, pois, as infrações 03 e 04 como parcialmente subsistentes, com o seguinte demonstrativo de débito:

| DEMONSTRATIVO DE DÉBITO |            |              |        |         |                |
|-------------------------|------------|--------------|--------|---------|----------------|
| Infração 03             | Venc.      | Base Cálculo | Alíq % | Multa % | Vlr. Histórico |
| 31.01. 2016             | 25.02.2016 | 15.078,06    | 17%    | 60%     | 2.563,27       |
| 29.02.2016              | 25.03.2016 | 25.921,35    | 17%    | 60%     | 4.406,63       |

|                          |             |            |     |     |                  |
|--------------------------|-------------|------------|-----|-----|------------------|
| 31.03.2016               | 25.04.2016  | 70.705,24  | 17% | 60% | 12.019,89        |
| 31.05.2016               | 25.06.2016  | 38.156,72  | 18% | 60% | 6.868,21         |
| 30.06.2016               | 25.07.2016  | 43.426,78  | 18% | 60% | 7.816,82         |
| 31.07.2016               | 25.08.2016  | 45.880,17  | 18% | 60% | 8.258,43         |
| 31.08.2016               | 25.09.2016  | 90.366,22  | 18% | 60% | 16.265,92        |
| 30.11.2016               | 25.12.2016  | 83.604,67  | 18% | 60% | 15.048,84        |
| 31.12.2016               | 25.01.2017  | 36.635,56  | 18% | 60% | 6.594,40         |
| <b>Total da Infração</b> |             |            |     |     | <b>79.842,41</b> |
| <b>Infração 04</b>       |             |            |     |     |                  |
| 30.04.2016               | 25.05.2016  | 42.352,39  | 18% | 60% | 7.623,43         |
| 30.09.2016               | 25..10.2016 | 105.274,83 | 18% | 60% | 18.949,47        |
| 31.10.2016               | 25.11.2016  | 59.928,50  | 18% | 60% | 10.787,13        |
| <b>Total da Infração</b> |             |            |     |     | <b>37.360,03</b> |

Assim, voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210613.0009/17-9**, lavrado contra **BARRETO ATACADO DE ALIMENTOS LTDA**. devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ R\$ 117.202,44**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e da multa de **R\$669,55**, por descumprimento de obrigação acessória de 1% relativa à conversão pela Infração 01, prevista no art. 42, IX da Lei 7014/96, e dos 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 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de setembro de 2024.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR

ZIRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - JULGADORA