

PROCESSO - A.I. Nº 299167.0033/01-6  
RECORRENTE - RECANTO DO FAROL CHURRASCARIA E PIZZARIA LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0369-03/02  
ORIGEM - INFAC IGUATEMI  
INTERNET - 12.03.03

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0031-11/03**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. Não tendo sido comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, é exigível o tributo relativo ao imposto não antecipado e à utilização indevida do crédito fiscal. Infrações comprovadas. 2. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO À ENTRADA DE MERCADORIA ADQUIRIDA DE PRODUTOR NÃO INSCRITO. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o adquirente em relação às mercadorias saídas de estabelecimento de produtor ou extrator não inscrito no cadastro estadual. Contudo o valor da base de cálculo corresponde ao valor da operação, desde que superior aos valores constantes de pauta fiscal, Instrução Normativa nº 134/94, vigente. Infração parcialmente comprovada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS TRIBUTADAS. MULTA DE 10%. Excluídos os valores relativos às notas fiscais capturadas através do sistema CFAMT que não foram localizadas. Infração parcialmente comprovada. 4. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor na conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. O contribuinte não comprovou a origem dos recursos. Infração comprovada. 5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO COMPETENTE DOCUMENTO FISCAL. Infração comprovada. Preliminar de nulidade rejeitada. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração de 12/12/2001, exige ICMS no valor de R\$ 27.909,20, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88, no valor de R\$ 4.094,74.
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, no valor de R\$ 492,35.
3. Recolheu a menor ou deixou de recolher o ICMS na qualidade de responsável por solidariedade, referente às aquisições de mercadorias (camarões, lagostas, polvo, lula e mariscos) saídas de estabelecimento produtor ou extrator não inscrito no cadastro estadual, conforme notas fiscais de entrada registradas nos livros fiscais, cujo demonstrativo é parte integrante do Auto de Infração, no valor de R\$ 8.536,62.
4. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, no valor de R\$ 1.845,67.
5. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na Conta Caixa, no valor de R\$ 12.570,92.
6. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no valor de R\$ 368,90.

O autuado ingressa com defesa através de advogado legalmente habilitado, fls.126 a 136, e em preliminar argüi a decadência parcial do Auto de Infração, pois a notificação do autuado ocorreu em 20/12/2001, data em que ficou constituído o crédito tributário do Estado, contudo o termo inicial do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, para o fisco efetivar o lançamento tributário, de ofício, exigindo uma diferença de tributo, é o dia da ocorrência do fato gerador, conforme art. 150 § 4º do CTN. Ocorre que o contestado lançamento formaliza a exigência de créditos cujos fatos geradores ocorreram de janeiro a novembro de 1996, quando já ultrapassados em dezembro de 2001, os cinco anos legalmente previstos, decaindo o direito do fisco de cobrar aqueles supostos créditos.

No mérito, com relação às infrações 1 e 2, aduz que estas são similares, pois a origem de tudo se deu pela aquisição interestadual de bebidas alcóolicas. Reconhece que realmente não efetuou a antecipação do ICMS, mas que este imposto foi normalmente debitado quando do fornecimento dos alimentos e bebidas aos consumidores. Assim, que embora o ICMS não tenha sido pago de forma antecipada, ele não deixou de ser recolhido, uma vez que, sendo o estabelecimento um restaurante, o imposto foi pago na saída das mercadorias. Cita Acórdão JJF nº 0071/01, que admitiu o crédito do ICMS para alguns produtos que, em princípio, estavam abrangidos pela isenção do ICMS, mas que estavam sendo fornecidos como alimentação, tributada, o que permitiria os aproveitamentos dos créditos pelas aquisições. Reclama que a presente situação é análoga, pois, comprovadamente recolheu o imposto na operação de saída posterior, quando do fornecimento das refeições em seu estabelecimento, “e não há qualquer negativa da ação fiscal quanto a este fato, o que implicitamente faz crer que não se contesta a assertiva de que o autuado ofereceu à tributação as suas mercadorias, inclusive aquelas cujo ICMS antecipado se reclama o pagamento” Aduz que não há uma única acusação neste sentido para desqualificar este fato, pelo que se pode aceitar que todas as saídas de refeições, inclusive as bebidas, foram tributadas, com o que a final se pagou o ICMS que não foi antecipado, e com uma margem de lucro bem superior aos 40% aplicados na autuação. Argui que deve ser aplicada a penalidade prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, ou seja, 60% sobre o valor não antecipado, para os fatos ocorridos a partir de 1997, posto que para os fatos ocorridos em 1996 não havia previsão legal para a aplicação de qualquer penalidade.

Assevera que como apurou o ICMS pelo regime normal de tributação, compensando-se débitos e créditos, é evidente que também improcede a acusação 2, pois os créditos glosados foram destacados em regulares notas fiscais, de produtos cujas saídas foram normalmente tributadas.

Quanto à infração 3, diz que efetivamente recolheu o ICMS sobre o valor das notas fiscais relativas às aquisições de camarões, lagostas, polvo, lulas e mariscos, saídas de estabelecimento produtor ou extrator não inscrito, pelo menos até julho de 1997, quando efetivamente ingressou no regime especial, com outra forma de tributação, o que lhe desobrigou de antecipar este imposto, pois o recolheria quando da saída.

Reclama que a base de cálculo foi majorada, pois o autuante, ao invés de utilizar o valor da nota fiscal, preferiu adotar um outro valor bem maior, sem explicar o porquê de tal atitude, e esta majoração foi a causadora de tal diferença, pois o ICMS com base no valor da nota fiscal foi recolhido, e o que não se explica é a razão de se adotar uma base de cálculo diferente da que consta na nota fiscal. Por outro lado, se a fiscalização está cobrando tal diferença a débito, é óbvio que o mesmo valor, se pago, significará um crédito para o autuado, à evidência, que não houve qualquer prejuízo para o erário estadual. Diz que o dispositivo da multa apontado somente teve vigência a partir de 1º de abril de 1997 (art. 3º do RICMS/97), sendo totalmente inaplicável aos fatos anteriores.

Quanto à infração 4, argüi que esta é realmente insegura e vaga, pois baseada em notas que foram capturadas nos postos fiscais, através do CFAMT. Afirma que não há no processo as referidas notas o que o impede se defender, bem como não há prova de que as mercadorias ingressaram no seu estabelecimento, sendo que o ônus da prova, no caso é do fisco, pois não se pode exigir do contribuinte que prove a sua boa-fé, por ser ato impossível juridicamente, pois não se pode provar fato negativo. Ademais, sem as notas fiscais, não há como se provar que as mercadorias sairiam do seu estabelecimento com tributação, ou seriam substituídas, ou direcionadas ao ativo ou consumo.

Quanto à infração 5, que apontou saldo credor de caixa no período de 31.01.96 a 31.01.97, a defesa fica comprometida, pois não mais possui os documentos existentes à época, em razão da decadência, foram inutilizados. Utiliza o mesmo argumento com relação à infração 06, pois em dezembro de 2001, não se para justifica exigir documentos emitidos em janeiro e março de 1996. A decadência é evidente.

O autuante presta informação fiscal, fls.141 a 144, e aduz que o prazo decadencial está previsto no art. 965, I, do RICMS/97, ou seja em 01/01/2002.

Quanto à infração 1, pode-se verificar que o valor da operação (valores contábeis) é sempre superior ao valor da base de cálculo. Na coluna de operações sem débito do imposto-outras, o autuado lança os valores referentes as saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Assim descabe a argumentação de que as mercadorias transitaram pelo estabelecimento com apropriação do crédito fiscal e subsequente saída tributada.

Com relação à infração 2, o autuado não promoveu saídas tributadas das mercadorias adquiridas através das notas fiscais descritas no demonstrativo de fl.16, e se apropriou do crédito fiscal destacado naqueles documentos.

Na infração 3, não foram encontrados os comprovantes de recolhimentos (DAEs) nos registros da SEFAZ, nem o autuado anexou qualquer meio de prova do pagamento. Diz que o que foi considerado pelo autuado, como injustificada majoração do valor do ICMS exigido nas operações, se dá pelo fato de que os valores das notas fiscais foram os valores pagos aos fornecedores das mercadorias, e conforme previsto no art. 52 do RICMS/97, o ICMS integra a sua própria base de cálculo.

Aduz que a infração 5 decorreu da comprovação do saldo credor da conta caixa, e que as provas do lançamento encontram-se no PAF, às fls. 23 a 55, sendo que o demonstrativo de movimentação financeira foi elaborado de forma clara, precisa e simples. Na infração 6, os documentos não foram entregues à fiscalização, quando da ação fiscal, motivo da glosa dos créditos fiscais regularmente registrados nos livros fiscais.

Esta 3<sup>a</sup> JJF deliberou que o presente PAF fosse diligenciado à Diretoria de Planejamento de Fiscalização, com vistas à juntada das notas fiscais relacionadas no CFAMT, tendo sido remetido ao autuante, devido a alteração realizada no sistema CFAMT, no qual a solicitação das notas fiscais deve ser feita pelo Auditor Fiscal, diretamente no sistema.

O autuante anexou as notas fiscais do exercício de 1997, fls.149 a 156, com exceção da de nº 31.255 que não fora encontrada, e das notas fiscais relativas ao ano de 1996.

#### VOTO DA RELATORA DA 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL NA DECISÃO RECORRIDA

“Inicialmente fica rejeitada a argüição de decadência, já que a alegação do autuado, de que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, relativo ao exercício de 1996, estaria maculado pela decadência, não prospera, pois pelo que prevê o art. 173, do CTN e o art. 965, inciso I, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, o prazo decadencial para a Fazenda Pública é de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Referindo-se ao exercício de 1996, o prazo iniciou-se em 01/01/97 e somente se exauria em 31/12/01. Observa-se que o Auto de Infração foi lavrado em 12/12/2001, sem o alcance, portanto, da caducidade.

Embora o § 4º, do artigo 150 do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, depois de decorridos os cinco anos previstos legalmente, são aceitos, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

Entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que ‘o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’, e não o foi pelo sujeito passivo.

Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o Auto de Infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo;

O entendimento acima descrito é aquele manifestado reiteradamente por este CONSEF, consoante os inúmeros acórdãos até esta data prolatados, dentre os quais podemos transcrever alguns:

1. Acórdão CJF nº 274-12/02, com voto da lavra do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert:

(...)

*Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato*

*homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado.*

*Tal dispositivo do CTN determina que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do Auto de Infração, extinguindo-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o Recorrente.*

2. Acórdão CJF nº. 0150-12/02 – voto vencedor da lavra da Conselheira Sra. Ivone de Oliveira Martins:

(...)

*Relativamente à 3ª preliminar que argüi a decadência do direito ao crédito tributário relativo ao exercício de 1995, sendo a mesma preliminar de mérito, também não comungo do entendimento do Ilustre Relator que concordou com as razões apresentadas pelo recorrente.*

*Trata-se de matéria que não sendo pacífica na doutrina e no âmbito deste CONSEF também tem havido divergências de interpretação acerca do prazo decadencial regulado no art. 173, I, do CTN (Lei nº 5.172/66).*

*Tem sido tormentoso a distinção que se faz quanto a fixação do prazo de decadência do direito ao lançamento dos tributos por homologação e os que decorrem do lançamento prévio por parte do sujeito ativo ou seja do titular do crédito tributário. Assim há uma corrente que defende a aplicação da regra do § 4º, do art. 150, e, outra corrente entende que prevalece a regra do art. 173 e seu parágrafo único, da CTN, com a ciência do autuado como entendeu o Relator.*

*Segundo Hugo de Brito Machado na sua obra *Curso de Direito Tributário*, 13ª edição, pág. 148 - O Tribunal Federal de Recursos, seguindo orientação proposta pelo Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, e o STF acolhendo proposta do Ministro Moreira Alves, fixaram entendimento pelo qual o Auto de Infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência.*

*A manifestação da PROFAZ no Parecer exarado nos autos, trata com muito propriedade da questão relativa a intimação do sujeito passivo como sendo condição necessária à perfeição do ato e visa resguardar os princípios do contraditório e ampla defesa, assegurados na carta constitucional – art. 5º, inciso LV, e deixa demonstrado que a intimação não pode ser considerada marco final da decadência. Comungo do entendimento de que a regra do parágrafo único do art. 173, é pressuposto de eficácia do ato de lançamento.*

*Sem dúvida a fiscalização iniciada em 13/10/2000 e concluída em 29/12/2000, com a lavratura do Auto de Infração em questão, afasta a argüição de decadência, vez que*

*o sujeito ativo exerceu o seu direito de através do lançamento constituir o crédito tributário no prazo decadencial.*

*A Decisão jurisprudencial trazida à colação no Parecer acima referido, reflete a posição do STJ (Superior Tribunal de Justiça) acerca da questão posta no presente caso, onde efetivamente houve a iniciativa do sujeito ativo de apurar o débito e exigí-lo com a lavratura do Auto de Infração, o que afasta o argumento da decadência suscitada pelo recorrente e acolhida pelo Relator, que com a devida venia, está equivocada.*

*Deste modo, rejeito a argüição da preliminar e voto pelo NÃO PROVIMENTO pois entendo que as razões recursais não merecem agasalho por este Tribunal Administrativo, pois assim estará em consonância com o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores acima referidos.*

3. Acórdão CJF nº. 0150-12/02, com voto exarado pelo Conselheiro Relator Sr. Tolstoi Nolasco Seara:

*Inicialmente cumpre afastar a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente. Aplica-se ao caso, a norma do art. 173, inc. I, do CTN, pois o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao imposto que não foi declarado pelo sujeito passivo. Na presente lide, o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados à escrituração ou lançamento do imposto para o Estado da Bahia. (...) A decadência é forma de extinção de direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, face à inércia do seu titular. Opera-se a decadência após o decurso de certo prazo, previsto na lei. O ICMS é imposto lançado por homologação que pressupõe atividade anterior, desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de calcular o tributo devido e antecipar o pagamento sob condição de posterior revisão pela autoridade administrativa. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, terá lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149, do CTN, conforme leciona a Profª MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro Direito Tributário Brasileiro, de autoria de ALIOMAR BALEIRO, 11ª edição, ano de 2000, Editora Forense, Rio de Janeiro, pág. 912. A conduta do contribuinte em relação às operações objeto do Auto de Infração não foi no sentido (de) cumprir a obrigação tributária para o Estado da Bahia e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Somente por ocasião de fiscalização desenvolvida no contribuinte (...) se operou o total conhecimento das operações praticadas pelo recorrente. Assim, a inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício - são situações que se equivalem. Inaplicável se torna, portanto, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a norma do art. 173, inc. I. Nesse sentido se posiciona a doutrina majoritária (cf. Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 383-384; Paulo de Barros Carvalho, Decadência e Prescrição, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Resenha Tributária, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia. Só para exemplificar, o antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula nº 219, citada também pela profª MISABEL DERZI, com o seguinte teor: "Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário*

*extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.*

O Auto de Infração está revestido das formalidades legais, não se observando erro ou vício que possa decretar a sua nulidade, de acordo com o que dispõe o art. 18, do RPAF/99. Os elementos constitutivos do PAF, descrevem de forma satisfatória a situação verificada, sendo possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

No mérito, a infração 1 resultou da falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88. A exigência fiscal está amparada no art. 19, § 1º, inciso II do RICMS/89 e no art. 371, I, “a” do RICMS/96 e 97.

Trata-se de bebida alcóolica (vinho) cujo demonstrativo encontra-se às fls. 13 a 15. O autuado limita-se a contestar o cometimento da infração sob o argumento de que suas saídas foram tributadas, pois sua atividade é de restaurante, e que teria pago o ICMS com margem de valor adicionado, superior ao exigido pela legislação, não havendo prejuízo para o erário.

Não concordo com os argumentos da defesa, pois efetivamente houve o descumprimento de obrigação tributária e o ICMS relativo à antecipação tributária não foi pago no prazo legal. O autuado inclusive reconhece que não efetuou o pagamento do ICMS, por antecipação tributária, mas que não teria havido prejuízo para o erário, sob o argumento de que as saídas foram tributadas.

Este argumento não procede, conforme o autuante ressalta, e pode ser verificado, que o valor da operação (valores contábeis) é sempre superior ao valor da base de cálculo lançado nos livros fiscais do autuado. Na coluna de operações sem débito do imposto-outras, o autuado lança os valores referentes às saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Assim descabe a argumentação de que as mercadorias transitaram pelo estabelecimento com apropriação do crédito fiscal e subsequente saída tributada, devendo ser mantida a exigência fiscal.

Na infração 2, houve a utilização indevida de crédito fiscal, de bebidas alcóolicas, vinhos, adquiridas de outras Unidades da Federação, enquadradas no regime de substituição tributária. O RICMS vedo ao contribuinte o crédito do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias, quando a operação de aquisição tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. As notas fiscais relacionadas nesta Infração estão incluídas na infração 1, sendo que o crédito fiscal a que o contribuinte faz jus, foi abatido do imposto devido por antecipação. As mercadorias estão relacionadas na planilha de fl.16, sendo legítima a exigência fiscal.

Na infração 3, a acusação refere-se ao recolhimento a menor ou a falta de recolhimento do ICMS, na qualidade de responsável por solidariedade, referente as aquisições de mercadorias (camarões, lagostas, polvo, lulas e mariscos) saídas de estabelecimento produtos ou extrator não inscrito no cadastro estadual, conforme notas fiscais de entrada registradas nos livros fiscais, e planilha de fls.17 a 18.

O art. 39, inciso VIII, do RICMS/97, estabelece que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o adquirente em relação às mercadorias saídas de estabelecimento de produtor ou extrator não inscrito no cadastro estadual.

Contudo a base de cálculo prevista no RICMS/97, é o valor da operação, e no caso específico de crustáceos tais como camarão, lagosta e pitú, encontra-se vigente a Instrução Normativa nº 134/94, que estabelece a base de cálculo para efeito de incidência do ICMS, na primeira operação

realizada pelos produtores. Os valores constantes desta pauta fiscal são inferiores aos que foram praticados pelo autuado, o recolhimento do ICMS na qualidade de responsável por solidariedade, conforme as notas fiscais anexas do PAF, não havendo diferença a ser recolhida.

Entendo que apenas os valores de ICMS que não foram recolhidos devem ser mantidos nesta infração, sendo que a base de cálculo é o valor da operação, devendo ser exigido o ICMS conforme o demonstrativo abaixo, baseado na planilha de fls. 17 a 18:

DATA OCORRÊNCIA	DATA DO VENCIMENTO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	MULTA	ICMS
31/08/97	09/09/97	3.125,00	17	50%	531,25
30/09/97	09/10/97	7.400,00	17	50%	1.258,00
31/10/97	09/11/97	8.350,00	17	50%	1.419,50
30/11/97	09/12/97	9.300,00	17	50%	1.581,00
31/12/97	09/01/98	10.000,00	17	50%	1.700,00
TOTAL					6.489,75

Vale ressaltar que não foram encontrados os comprovantes de recolhimentos, (DAEs), nos registros da SEFAZ, nem o autuado anexou qualquer meio de prova do pagamento, único meio capaz de elidir a infração, pelo que julgo procedente em parte este item do Auto de Infração.

Na infração 4, foi detectado que o autuado deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, sendo-lhe aplicada a multa de 10% sobre o valor das mercadorias. As notas fiscais foram capturadas nos Postos Fiscais do Estado da Bahia, através do CFAMT, e estão relacionadas na planilha de fls. 19 e 20.

Devido à não apresentação das notas fiscais, pelo autuante, esta 3ª JJF diligenciou para que estas fossem anexadas ao PAF, dando suporte à autuação. A auditora fiscal autuante informou que as notas fiscais relativas ao exercício de 1996 não foram encontradas, e que as do exercício de 1997 foram apensadas ao PAF, com exceção da de nº 31.255 que não fora localizada.

Deste modo, entendo que devem ser excluídas as notas fiscais relativas ao exercício de 1996, bem como a Nota Fiscal nº 31.255 de 26/06/1997, ficando o demonstrativo de débito com a seguinte configuração:

DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	BASE DE CÁLCULO	MULTA	VALOR EM REAL
28/02/97	28/02/97	544,39	10,00%	54,43
31/03/97	31/03/97	1.434,00	10,00%	143,40
30/04/97	30/04/97	542,52	10,00%	54,25
31/05/97	31/05/97	1.365,50	10,00%	136,55
30/06/97	30/06/97	1.954,75	10,00%	195,48
31/07/97	31/07/97	648,91	10,00%	64,89
TOTAL		6.490,07		649,00

Portanto deve ser exigido o ICMS no valor de R\$ 649,00 nesta infração.

Quanto à infração 5, esta foi originada da Conta “Caixa”, onde ficou constatada a existência de saldo credor, a partir dos recebimentos e pagamentos efetuados, conforme planilha de fl. 21, onde mês a mês, a partir de janeiro de 1996 até janeiro de 1997, o autuante comparou as receitas de vendas com os pagamentos efetuados, (tais como fornecedores, ICMS, imposto e contribuição federal, pagamento à Coelba, Embasa, salários, FGTS e pró-labore dos sócios), e detectou o ingresso de numerário de origem não comprovada. A defesa limita-se a arguir que o prazo decadencial fora alcançado, razão da não existência dos documentos que pudesse atacar o mérito da autuação.

Entendo que os documentos porventura existentes, relacionados com este item do Auto de Infração deveriam ter sido arquivados pela empresa, mesmo porque o lançamento encontrava-se em discussão no âmbito administrativo, não tendo ocorrido a homologação do imposto. O contribuinte desta forma não comprovou a origem dos Recursos, devendo ser mantida a exigência fiscal.

Na infração 6, o contribuinte utilizou crédito fiscal sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. O autuado contesta a infração por considerar evidente a decadência, “afinal em dezembro de 2001, não se justifica exigir documentos emitidos em janeiro e março de 1996, após passados bem mais de 05 anos”. Contudo entendo que o prazo decadencial ainda não havia ocorrido e o autuado tinha a obrigação, senão o ônus de guardar os competentes documentos fiscais, para fazer face à sua defesa.

No mérito, como o autuado não apresentou a documentação probante do direito à utilização do crédito fiscal, entendo que deve ser mantida a exação, com ICMS no valor de R\$ 368,90.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração”.

Diante da Decisão supra o recorrente retorna aos autos dizendo e para tanto pede vênia, que a 1<sup>a</sup> Instância não fez a melhor análise do caso sob exame, e evitou enfrentar algumas questões levantadas com a impugnação, conforme demonstrará. Omitiu-se quanto às provas constantes no processo, quando não disponibilizou ao autuado, no caso das notas “capturadas nos Postos Fiscais”, através do “CFAMT”, e que somente após foram parcialmente anexadas pelo autuado.

Acrescenta que a defesa foi feita por item, e como este Recurso tem o condão de devolver toda a matéria para a apreciação da segunda instância, reproduz as suas razões de defesa, apenas acrescentando algumas questões que foram mal avaliadas pela recorrida Decisão. Quanto à preliminar de decadência parcial da autuação, ela fica integralmente mantida, especialmente porque este entendimento, *hoje*, é o que domina no Eg. S.T.J.. Ademais, é bastante lógica a posição do S.T.J., amparada pelo art. 150, § 4º, do CTN, pois não se pode admitir que o prazo decadencial seja superior a 5 anos, como pretende o Acórdão Recorrido. Afinal, se o marco inicial do prazo *não for* o da ocorrência do fato gerador, e sim o do primeiro dia do exercício seguinte, *é certo que o prazo será em muito superior ao de 5 anos*. E se o Fisco, já no mês seguinte ao fato gerador, *pode* constituir o seu crédito, é claro e inofensível que o prazo decadencial também já se iniciou, uma vez que o “credor” está autorizado a cobrar. Alega que a decadência é flagrante.

No mérito, o Recurso Voluntário traz impugnação às infrações 1 e 2 em um mesmo item. Defino suas afirmativas de maneira sintética: O recorrente alega que quando das saídas das mercadorias ocorreu a tributação das mesmas, pelo que não deve ser cobrado o imposto e também está correta a utilização do crédito fiscal. Aduz, que o seu posicionamento não causou prejuízo ao estado da Bahia e ratifica mais uma vez a sua defesa impugnativa.

No tocante ao item 3 do lançamento, ratifica o conteúdo já explicitado nos questionamentos dos itens 1 e 2 aduzindo que, por ocasião das saídas das mercadorias (camarões, lagostas, polvo, lula e mariscos), foram às mesmas tributadas, pelo que não há como lhe ser exigido novamente imposto, dizendo ainda que a multa de 60% ora reclamada não tinha previsão há época do fato gerador e deveria incidir sobre o valor não antecipado. Finalmente, diz que se pode concluir que apesar de o imposto não ter sido recolhido antecipadamente, *não houve prejuízo para o erário estadual*, pois todas as saídas posteriores foram tributadas. De modo que exigir o imposto não antecipado implica *cobrar em duplicidade*, o que não é juridicamente aceitável. E se o autuado apura o ICMS pelo regime normal de tributação, compensando-se débitos e créditos, é evidente

que também não tomou o respectivo crédito, pelo que se agora fosse compelidas a pagar o ICMS não antecipado, da mesma forma lhe seria deferido o direito de crédito, no mesmo valor.

Infração 4 – Afirma que realmente esta infração é realmente insegura e vaga, d.v., pois afirma que o autuado “deu entrada” no seu estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal. Alega a ilustre autuante que as tais notas foram “capturadas nos Postos Fiscais”, através do “CFAMT”, e elabora um demonstrativo onde apura a multa a ser aplicada, e onde elenca as características dos referidos documentos.

O autuado como já dito na sua defesa inicial, compareceu a INFRAZ/Iguatemi, onde tratou de verificar quais seriam estas notas fiscais, pois realmente não entendia a acusação. Não obteve êxito, *pois no processo não estavam anexadas as referidas notas*, e este fato foi posteriormente comprovado. E se é assim, como pode se acusar a ora defendant de ter dado entrada no seu estabelecimento de mercadorias, sem que esta prova fosse feita por quem acusa? O fato de algumas notas fiscais, pelo “sistema”, terem como destinatário o estabelecimento do autuado, não significa, *com segurança* que as mercadorias ingressaram no seu estabelecimento, pois entre um fato e outro há uma grande e importante diferença. *O autuante, após, intimado, não trouxe uma única nota fiscal “capturada” de relação ao período de 1996*. comprovando o acerto das razões de defesa. E de relação ao período de 1997, deixou de anexar apenas uma (Nota Fiscal nº 31.255), apresentando e juntando ao PAF o restante.

O r. acórdão, acolheu parcialmente a defesa, excluindo da autuação todo o período de 1996, bem como a tal nota não encontrada. No entanto, em relação ao restante, manteve a exigência, presumindo que realmente as mercadorias ingressaram no estabelecimento, como afirma no Auto de Infração. A boa-fé é uma presunção legal, e só a má-fé é que deve ser objeto de prova. E no caso sob exame, como a acusação se refere a entrada de mercadorias sem o respectivo registro, trata-se de uma grave acusação, de modo que cabe ao Fisco demonstrar o possível ardil de que suspeita, não se podendo exigir do contribuinte que prove a sua boa-fé, por ser ato impossível juridicamente, pois não se pode provar fato negativo. Assim, não se pode cobrar imposto com base em presunções, mas em fatos, documentalmente comprovados. Se alguma irregularidade há no “sistema”, ou se os emitentes dos referidos documentos, por algum equívoco, colocaram o nome do autuado como destinatário, não há que se culpar a ora defendant/recorrente, para cobrar-lhe um imposto de mercadorias que nunca ingressaram em seu estabelecimento.

Ademais, *apesar de somente agora ter sido anexado parte das notas fiscais, porque o r. acórdão não elencou, com segurança, quais as mercadorias que estavam sendo comercializadas, para se poder afirmar que eram “sujeitas à tributação”*, como consta expressamente da autuação? Como se saber se não eram mercadorias substituídas, ou mesmo direcionadas ao ativo ou consumo? Afinal, se não eram destinadas a *saídas tributadas*, já não se poderia aceitar a multa que foi aplicada, que é exclusiva para o caso de mercadorias “sujeitas à tributação”. Assim, a acusação é insegura e limitativa do direito defesa do autuado, que ratifica o seu pedido pela nulidade do item, independente da decadência que feriu de morte boa parte da suposta infração.

Infração 5 e 6 – nestes itens diz que a defesa do autuado fica comprometida, pois ela seria toda embasada em documentos existentes à época dos fatos, mais tais documentos, em razão da *decadência* aqui apontada, foram inutilizados, pelo que a ora defendant/recorrente não mais os encontrou. E se é assim, o direito da Fazenda está decaído, visto que a movimentação financeira que se pretende atingir ocorreu nos meses de Janeiro a Dezembro de 1996, e estes fatos geradores estão devidamente elencados nos demonstrativos elaborados pela fiscalização.

A PROFAZ forneceu Parecer de fls. 200 a 202, nos seguintes termos:

“A peça recursal recorre de todos os itens da Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal.

Em preliminar o recorrente traz alegação de decadência do período de 1996 e omissão dos julgadores quanto à prova dos autos sobre o item 4 do lançamento.

Com efeito, não há decadência a ser declarada. A Decisão Recorrida explorou de forma conclusiva esta questão. Na forma da legislação aplicável, para os fatos geradores ocorridos em 1996, no ICMS, a decadência opera-se somente em 31/12/2001, haja vista o início do prazo ser o primeiro dia seguinte à sua concretização. Também, não entende a procuradoria ter havido omissão à prova do autos, haja vista a exclusão das notas não encontradas no CFAMT.

No mérito, o recorrente traz impugnação às infrações 1 e 2 em um mesmo item. O item 1 é sobre: “Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88”, o item 2 é sobre: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária.” A alegação do recorrente é que quando das saídas da mercadorias ocorreu a tributação das mesmas, pelo que não deve ser cobrado o imposto e também correta a utilização do crédito fiscal.

Em relação ao argumento do recorrente o mesmo não se faz acompanhar de prova. Ora, a legislação determina a substituição para o item 1 e a vedação de utilização de crédito para o item 2. Assim, a falta de prejuízo ao estado da Bahia pelas irregularidades praticadas pelo recorrente devem ser atestadas pontualmente, sendo este ônus do recorrente e não do Estado. Assim, estando até mesmo confessar a prática da infração, correta a Decisão Recorrida.

Quanto ao item 3 que é sobre “Recolheu a menos ou deixou de recolher o ICMS na qualidade de responsável por solidariedade, referente às aquisições de mercadorias (camarões, lagostas, polvo, lula e mariscos) saídas de estabelecimento produtor ou extrator não inscrito no cadastro estadual, conforme notas fiscais de entrada registradas nos livros fiscais cujo demonstrativo é parte integrante do Auto de Infração, repete que quando das saídas das citadas mercadorias foram as mesmas tributadas, pelo que não há como lhe ser exigido novamente imposto, indicando ainda que a multa de 60% ora cobrada não tinha previsão á época do fato gerador e deveria incidir sobre o valor não antecipado.

Mas uma vez, expressa o recorrente aplicação equivocada da legislação pertinente ao caso, data vénia. A obrigação do recorrente é de recolher o imposto por substituição. Está claro nos autos que isto não foi realizado. Depois, também, não temos nos autos a falta de prejuízo ao estado da Bahia, e mais, a legislação aplicada pelo autuante está correta, não tendo relevância os argumentos de aplicação de legislação posterior a fatos anteriores, não carece de reforma a Decisão Recorrida.

Em relação ao item 4, que é sobre entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, alega o recorrente que não lhe foram identificadas as notas fiscais impedindo a mesma de defender-se, pelo que a infração foi constatada somente por presunção não podendo prosperar.

Efetivamente, não comunga a procuradoria do entendimento do recorrente. As notas fiscais relativas à referida infração foram indicadas em demonstrativo anexo ao Auto de Infração. Ademais, posteriormente foram adunadas aos autos, sendo que as que não foram adunadas foram excluídas do lançamento fiscal. Não vislumbro qualquer presunção.

Quanto às infrações 5 e 6 a alegação do recorrente é de decadência, pelo que não possuía mais os documentos relativos ao período.

Infelizmente, o recorrente computou equivocadamente o prazo de decadência para o lançamento do ICMS.

Não havendo provas em contrário não há como ser rechaçado o lançamento realizado. Pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## VOTO

Dado ao exame dos documentos acostados ao presente Processo Administrativo Fiscal, mormente o Recurso Voluntário interposto, constatei por primeiro que descabem às argüições do recorrente, quanto à preliminar de Decadência suscitada, pois a relatora da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal foi bastante explícita em seu voto, que ratifico, por considerá-lo efetivamente correto, face à norma emanada do art. 965, I, do RICMS/BA. – Decreto nº 6.284/97.

No tocante ao mérito, e tendo o Recurso Voluntário o condão de devolver toda a matéria em lide para apreciação da Segunda Instância, a Douta Profaz, em Parecer de fls. 200 a 201, atacou, esclareceu e ultrapassou todos os argumentos levantados pelo contribuinte tornando-os ineficazes para os propósitos perseguidos. Face à clareza dos fundamentos insertos no Parecer daquele órgão jurídico da SEFAZ, tomo-o como parte integrante deste meu voto, transcrevendo-o integralmente:

“Em preliminar o recorrente traz alegação de decadência do período de 1996 e omissão dos julgadores quanto à prova dos autos sobre o item 4 do lançamento.

Com efeito, não há decadência a ser declarada. A decisão recorrida explorou de forma conclusiva esta questão. Na forma da legislação aplicável, para os fatos geradores ocorridos em 1996, no ICMS, a decadência opera-se somente em 31/12/2001, haja vista o início do prazo ser o primeiro dia seguinte à sua concretização. Também, não entende a procuradoria ter havido omissão à prova do autos, haja vista a exclusão das notas não encontradas no CFAMT.

No mérito, o recorrente traz impugnação às infrações 1 e 2 em um mesmo item. O item 1 é sobre: “Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88”, o item 2 é sobre: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária.” A alegação do recorrente é que quando das saídas da mercadorias ocorreu a tributação das mesmas, pelo que não deve ser cobrado o imposto e também correta a utilização do crédito fiscal.

Em relação ao argumento do recorrente o mesmo não faz-se acompanhar de prova. Ora, a legislação determina a substituição para o item 1 e a vedação de utilização de crédito para o item 2. Assim, a falta de prejuízo ao Estado da Bahia, pelas irregularidades praticadas pelo recorrente, devem ser atestadas pontualmente, sendo este ônus do recorrente e não do Estado. Assim, estando até mesmo confessa a prática da infração, correta a Decisão Recorrida.

Quanto ao item 3 “Recolheu a menor ou deixou de recolher o ICMS na qualidade de responsável por solidariedade, referente às aquisições de mercadorias (camarões, lagostas, polvo, lula e mariscos) saídas de estabelecimento produtor ou extrator não inscrito no cadastro estadual, conforme notas fiscais de entrada registradas nos livros fiscais cujo demonstrativo é parte integrante do auto de infração”, repete que quando das saídas das citadas mercadorias foram as mesmas tributadas, pelo que não há como lhe ser exigido novamente imposto, indicando ainda que a multa de 60% ora cobrada não tinha previsão há época do fato gerador e deveria incidir sobre o valor não antecipado.

Mais uma vez expressa o recorrente aplicação equivocada da legislação pertinente ao caso. A obrigação do recorrente é de recolher o imposto por substituição. Está claro nos autos que isto não foi realizado. Ademais, não ficou configurada nos autos a falta de prejuízo ao Estado da Bahia, e mais, a legislação aplicada pelo autuante está correta, não tendo relevância os argumentos de aplicação de legislação posterior a fatos anteriores. Ausentes, portanto, argumentos que impliquem em reforma da Decisão Recorrida.

Em relação ao item 4, que trata de entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, alega o recorrente que não lhe foram identificadas as notas fiscais impedindo a mesma de defender-se, pelo que a infração foi constatada somente por presunção não podendo prosperar.

Efetivamente, não comunga a procuradoria do entendimento do recorrente. As notas fiscais relativas à referida infração foram indicadas em demonstrativo anexo ao Auto de Infração. Ademais, posteriormente foram adunadas aos autos, sendo que aquelas que não foram juntadas foram excluídas do lançamento fiscal. Não vislumbro qualquer presunção.

Quanto às infrações 5 e 6 a alegação do recorrente é de que ocorreu a decadência, pelo que não possuía mais os documentos relativos ao período. Infelizmente, o recorrente computou equivocadamente o prazo de decadência para o lançamento do ICMS, e, não havendo provas em contrário não há como ser rechaçado o lançamento realizado”.

Dante do exposto, concedo este voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário impetrado, mantendo integralmente a Decisão Recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 299167.0033/01-6, lavrado contra RECANTO DO FAROL CHURRASCARIA E PIZZARIA LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$24.016,66, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$4.955,99, 70% sobre R\$12.570,92, 50% sobre R\$6.489,75, previstas no art. 61, III, “b”, VIII, “a”, IV, “a”, da Lei nº 4.825/89, II, “d”, da referida lei, alterada pela Lei nº 6.934/96, e no art. 42, II, ”d”, VII, ”a”, I, ”a”, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, além da multa no valor de R\$649,00, atualizado monetariamente, prevista no art. 61, X, da Lei nº 4.825/89, e no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de fevereiro de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

NELSON TEIXEIRA BRANDÃO – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR.DA PROFAZ