

**PROCESSO** - A. I. Nº 279228.0001/04-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e OSMAR BARBOSA RODRIGUES (SUPERMERCADO NANUQUE)  
**RECORRIDOS** - OSMAR BARBOSA RODRIGUES (SUPERMERCADO NANUQUE) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0176-01/06  
**ORIGEM** - INFAZ BOM JESUS DA LAPA  
**INTERNET** - 23/11/2006

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0459-12/06

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da 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. Refeitos os cálculos com base em diligência fiscal a infração restou parcialmente caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração não elidida. 3. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE EXIBIÇÃO AO FISCO. MULTA. A Lei nº 7.014/96, somente autoriza a cobrança de uma multa em cada ação fiscal, independentemente da quantidade de exercícios ou de intimações não atendidas. Infração parcialmente subsistente. 4. LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. LIVRO CAIXA. MULTA. Infração caracterizada. Rejeitada a nulidade argüida. Mantida a Decisão de primeira instância. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra a referida Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, cingindo-se os referidos Recursos à análise das seguintes infrações:

1. Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimimento de caixa de origem não comprovada, nos exercícios de 1999, 2000 e 2001, sendo exigido ICMS no valor de R\$131.944,97, acrescido da multa de 70%. Consta que as compras registradas no CFAMT possuem valores bem maiores que os declarados pelo autuado no exercício de 1999. Nos exercícios de 2000 e 2001 o autuado declarou que não efetuou aquisições de mercadorias embora, no CFAMT, estejam registradas compras superiores a R\$500.000,00 em cada exercício. Sobre o valor do saldo credor de caixa foi concedido o crédito fiscal correspondente a 8% conforme prevê o artigo 408-S. O autuado, após ter sido intimado por duas vezes a apresentar a documentação, não apresentou quaisquer dos documentos solicitados, razão pela qual foi feito o caixa com as informações declaradas através das DMEs e as notas fiscais encaminhadas pelo CFAMT, julgada parcialmente procedente.
2. 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 no anexo 88, nos meses de agosto de 1999, janeiro a dezembro de 2000, janeiro a dezembro de 2001, sendo exigido ICMS no valor de R\$12.821,59, acrescido da multa de 60%, julgada procedente.

6. Deixou de apresentar comprovantes das operações ou prestações contabilizadas quando intimado, sendo aplicada multa fixa no valor de R\$90,00. Consta que o contribuinte após regularmente intimado em 05/02/2004, não apresentou a documentação solicitada, julgada improcedente.
8. Deixou de escriturar livros fiscais, sendo aplicada multa fixa no valor de R\$400,00. Consta a falta de escrituração do livro Registro de Inventário e livro Caixa referentes aos exercícios de 1999, 2000 e 2001, conforme prevê o artigo 408-C, inciso VI, alínea “a” do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, julgada procedente.

O autuado apresenta peça impugnatória ao lançamento de ofício esclarecendo, inicialmente, que a sua insurgência contra a autuação diz respeito apenas às infrações 1, 2 e 8. Argüiu, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, sustentando a ausência de motivo para a sua lavratura, citando e transcrevendo os artigos 7º, I, “d”, 15 c/c o 17, da Lei nº 7357/98, bem como texto publicado pela Editora Forense, relativo ao CTN, e ensinamento de Hely Lopes Meirelles, para corroborarem o seu entendimento.

No mérito, afirmou que a aplicação da alíquota de 17% está equivocada, considerando a sua condição de microempresa enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS – SIMBAHIA, que não pode fazer uso de crédito fiscal, infringindo os princípios constitucionais da não-cumulatividade, da isonomia e da segurança jurídica.

Prosseguiu dizendo que não poderia o autuante pautar a sua ação fiscal sem deixar de considerar que: no ano de 1999, das compras efetuadas no valor de R\$450.933,97, deveria abater o montante de R\$90.186,79, referente ao ajuste de 20%, resultando na entrada de mercadorias no valor de R\$360.747,18; de tal resultado deveria abater o valor de R\$131.123,01, correspondente às mercadorias que não foram comercializadas durante o ano e que permaneceram no estoque, conforme livro de Inventário, anexo; que o valor de R\$ 113.565,43, informado na DME, estava equivocado, pois, o valor correto do montante seria de R\$229.624,17. No ano de 2000, das compras efetuadas no valor de R\$510.016,70, deveria abater o montante de R\$102.003,34, correspondente ao ajuste de 20%, resultando na entrada de mercadorias no valor de R\$408.013,36; que de tal resultado deveria abater o valor de R\$172.529,20, correspondente às mercadorias que não foram comercializadas durante o ano e que permaneceram no estoque, conforme livro de Inventário, anexo; que o valor de R\$11.245,72, informado na DME, estava equivocado, pois, o valor correto do montante seria de R\$235.484,16. No ano de 2001, das compras efetuadas no valor de R\$629.915,63, deveria abater o montante de R\$125.983,12, correspondente ao ajuste de 20%, resultando na entrada de mercadorias no valor de R\$503.932,51; que de tal resultado deveria abater o valor de R\$286.708,06, correspondente às mercadorias que não foram comercializadas durante o ano e que permaneceram no estoque, conforme livro de Inventário, anexo; que embora informado na DME, R\$0,00, o valor correto do montante seria de R\$217.224,45.

Acrescentou que, apesar de haver informado incorretamente o valor de sua movimentação econômica nas DME's, deveria o autuante observar que o valor a ser exigido, corresponde ao somatório da diferença mensal de R\$460,00, e R\$150,00, totalizando ao fim dos três períodos o montante de R\$11.160,00, ou seja, 36x R\$310,00.

Continuando, asseverou ter o autuante cometido um equívoco ao considerar que o autuado cometeu infração por descumprir obrigação principal, que diz respeito à omissão de saídas de mercadorias, pois, apenas houve descumprimento de obrigação acessória, que é a de complementação da receita na DME, inexistindo a obrigação de contribuinte inscrito no SIMBAHIA de escriturar o livro de saída de mercadoria, tendo em vista o que dispõe o artigo 408-C, da Lei nº 7.357/98, que transcreveu. Afirmou que está desobrigada de apresentar a escrita mercantil por se situar dentro dos limites estabelecidos pela referida lei, estando obrigada apenas a escriturar o livro Caixa. Disse que sendo o imposto pago calculado com base na receita bruta ajustada, a emissão de notas fiscais não é imprescindível, para que se faça a arrecadação do imposto. Reiterou que descumpriu apenas uma obrigação acessória, passível da penalidade prevista no art. 915, inciso XVII, do RICMS/97, que transcreveu.

Finalizou requerendo que o Auto de Infração fosse declarado nulo, ou no mérito, fosse julgado procedente em parte.

Na informação fiscal apresentada, o autuante reportando-se as alegações defensivas referente à infração 1, afirmou que os valores considerados como receita foram aqueles relativos às vendas de mercadorias declaradas nas DME's e não o valor das compras efetuadas através do CFAMT, conforme alega o autuado. Acrescentou que os valores de saldos credores de caixa foram obtidos após análise e confronto das origens e aplicações de Recursos, valores esses declarados pelo autuado nas DME's, e das despesas com o pagamento de tributos estaduais conforme extrato de recolhimento e feitas ainda as exclusões das compras com duplicatas a vencer nos exercícios seguintes. Sustentou que a exigência está de acordo com o artigo 408-S do RICMS/97, tendo sido concedido o crédito fiscal de 8% sobre o valor do saldo credor apurado, sendo aplicável ao caso as disposições do artigo 408-P c/c 408-L do RICMS/97. Relativamente à infração 2, asseverou que a afirmativa do autuado de que o imposto já teria sido pago está equivocada, pois, se trata de imposto devido por antecipação tributária, independentemente da condição do contribuinte, além do mais, não há comprovação nos autos do recolhimento através DAE's. Quanto à infração 8, afirmou que o autuado anexou cópias de um livro Registro de Inventário, cujos valores de estoques finais divergem totalmente daqueles declarados através das DME's a saber: valor do estoque final declarado na DME de 1999 – R\$9.371,44; DME de 2000 – R\$0,00; DME de 2001 – R\$0,00; valor constante no livro de Inventário de 1999 – R\$131.123,51; Inventário de 2000 – R\$172.509,20; Inventário de 2001 – R\$286.708,06. Acrescentou que o autuado foi intimado por duas vezes a apresentar o livro de Inventário, não tendo atendido as intimações, tornando-se difícil saber se o referido livro estava devidamente escriturado à época ou se foi feito após a intimação. Manifestou o entendimento de que essa infração deve ser mantida, considerando que se refere também à falta de escrituração do livro Caixa referente aos exercícios de 1999, 2000 e 2001, que não foi escriturado.

Concluiu mantendo integralmente a autuação.

Distribuído o PAF para o então relator Marcelo Mattedi e Silva, este solicitou em diligência que o processo fosse encaminhado à INFAZ/BOM JESUS DA LAPA, a fim de que fosse entregue ao autuado, mediante recibo específico, cópia dos demonstrativos e documentos acostados ao processo, informando-o do prazo de 30 dias, para, querendo, se manifestar, e havendo manifestação do autuado que se desse ciência ao autuante para que elaborasse nova informação fiscal.

Intimado o autuado, este se manifestou, sustentando que não está comprovado nos autos ter recebido as mercadorias acobertadas pelas notas fiscais apresentadas pelo autuante, citando e transcrevendo os artigos 2º, 18, inciso IV, alínea “a” e 41, inciso II, do RPAF/99, bem como o Acórdão JJF nº 0101-02/02, Resoluções JJF 1709/98, 1852/98 e 0369-04/02, para ratificar o seu entendimento.

Concluiu, requerendo a nulidade do Auto de Infração ou a sua improcedência, reiterando as razões defensivas dispostas na peça inicial.

Retornando o PAF para o relator Marcelo Mattedi e Silva, este solicitou através de diligência aprovada pela 1ª JJF, que a ASTEC/CONSEF, refizesse os demonstrativos relativos à infração 1, levando em consideração que no período de 01/01/1999 a 30/10/2000, deveria haver adequação ao tratamento tributário previsto no SIMBAHIA, considerando que somente a partir de 01/11/2000, a disposição do artigo 408-L passou a produzir efeito.

Através do Parecer ASTEC nº 0208/2005 (fls.1638/1639), o diligente concluiu que por não ter sido observado que o autuado optou pelo Regime Simplificado de Apuração do ICMS –SIMBAHIA, a partir de 01/04/2000, deveria o processo ser encaminhado ao autuante para refazer o procedimento fiscal, correspondente ao período de 01/01/1999 a 31/03/2000, aplicando-se sobre este a tributação estabelecida para contribuintes inscritos sob a condição de normal e depurar mensalmente os seis meses posteriores pela sistemática de tributação simplificada prevista para contribuintes optantes pelo SIMBAHIA.

Intimado o autuado para tomar ciência do Parecer da ASTEC/CONSEF, este se manifestou reiterando as razões anteriormente expostas, acrescentando que o procedimento adotado pelo autuante só seria coerente se todas as notas fiscais elencadas na Listagem do CFAMT estivessem devidamente acompanhadas por suas vias colhidas nos Postos. Destacou ser este o entendimento do CONSEF, conforme Acórdão JJF °. N°. 0083-01/02, que transcreveu em parte. Concluiu, solicitando a realização de perícia contábil, para excluir dos Demonstrativos do Pagamento a Fornecedores as notas fiscais refaturadas, a serem acostadas nos autos, conforme serão juntadas até a audiência de julgamento, e que o Auto de Infração fosse julgado nulo, ou, improcedente se assim entender a 1ª.JJF.

Redistribuído o PAF para este relator, considerando o Parecer da ASTEC nº 0208/2005, após discussão em Pauta Suplementar, esta 1ª JJF deliberou pela conversão do processo em diligência a fim de que o autuante adequasse a exigência contida na infração 1 ao tratamento tributário previsto para contribuinte optante pelo SIMBAHIA, relativamente ao período de abril a outubro de 2000.

O autuante esclareceu que após ter procedido ao cálculo do imposto referente aos meses de janeiro de 1999 a outubro de 2000, com base na apuração simplificada (SIMBAHIA) EPP e referente aos meses de novembro de 2000 e dezembro de 2000, sem o tratamento tributário previsto para contribuinte inscrito no SIMBAHIA, o demonstrativo de débito passa a ter a composição conforme planilha que anexou. Quanto ao exercício de 2001, informou que o débito permanece o mesmo.

Disse, ainda, que o autuado estava enquadrado como EPP a partir do início do SIMBAHIA em 01/01/1999 até 31/03/2000, tendo sido reenquadrada para ME a partir de 01/04/2000. No exercício de 1999, a mesma havia informado um faturamento de R\$113.565,43, através da DME e o Estado baseado nessa informação incorreta é que reenquadrou para ME a partir de 01/04/2000. Acrescentou que o autuado no exercício de 1999, havia realizado compras no valor de R\$455.711,80, conforme apurado durante a fiscalização, portanto, se a mesma houvesse declarado a real movimentação teria permanecido no ano de 2000 como EPP. Esclareceu que no ano de 2000 o autuado efetuou compras no valor de R\$530.933,22. Afirmou que foi refeito o cálculo do ICMS devido de janeiro de 1999 a outubro de 2000 como EPP, tendo sido considerada a receita de cada mês como o valor das compras no mesmo mês já que o autuado havia omitido esses valores. Asseverou que nos meses de novembro e dezembro de 2000 foi encontrada uma omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de suprimimento de caixa de origem não comprovada no valor de R\$88.045,88, resultado no ICMS devido de R\$7.924,13, conforme planilha de demonstração de origens e aplicações de Recursos.

Intimado o contribuinte para tomar ciência do resultado da diligência (fls.1785/1786) este acusou o recebimento, porém, silenciou quanto ao seu direito de manifestação.

Através do Acórdão JJF nº 0176-01/06, decidiu a 1.ª JJF pela procedência parcial da autuação, tendo se manifestado, acerca das infrações objeto dos Recursos Voluntário e de Ofício ora analisados, da seguinte forma:

- a) deve ser rejeitada a “*nulidade argüida pelo autuado por ausência de motivo para lavratura do Auto de Infração, pois, considero que a autuação está devidamente motivada, estando presentes os pressupostos de validação do Auto de Infração, nos termos do artigo 39 c/c o artigo 18, mais seus incisos, alíneas e parágrafos, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99*”;
- b) quanto à infração 1, entendeu que “*após as diversas diligências realizadas, especialmente a última cumprida pelo próprio autuante (fl.1676), observo que o autuado esteve enquadrado na condição de Empresa de Pequeno Porte -EPP desde 01/01/1999 até 31/03/2000, tendo sido desenquadrado de EPP para Microempresa – ME, a partir de 01/04/2000*”, bem como que “*o autuante considerando ter o contribuinte informado incorretamente o faturamento referente ao exercício de 1999, no valor de R\$113.565,43, o que implicou no seu desenquadramento automático de EPP para ME, refez os cálculos do ICMS devido no período de janeiro de 1999 a outubro de 2000, observando a condição correta do contribuinte como EPP – tendo em vista*

*que se o contribuinte houvesse informado corretamente as compras realizadas no exercício de 1999 no valor de R\$455.711,80, permaneceria na condição de EPP - encontrando o débito de R\$8.290,02, relativo ao exercício de 1999, conforme demonstrativo de débito à fl.1677 e no exercício de 2000, no período de janeiro a outubro, o valor de R\$9.120,71, conforme demonstrativo de débito à fl. 1678”; no que tange aos meses de “novembro e dezembro de 2000, foi encontrado saldo credor de caixa, implicando na presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis no valor de R\$88.045,88, resultando no débito de ICMS no valor de R\$7.924,13, valendo observar que relativamente a estes meses a apuração ocorreu com base no que dispõe o artigo 408-S, do RICMS, ou seja, o débito foi apurado pelo regime normal de apuração, concedendo-se ao autuado o crédito de 8%”; por tal razão, “o valor devido a título de ICMS nos exercícios de 1999 e 2000, passa a ser de R\$25.334,88, permanecendo a exigência relativa ao exercício de 2001, no valor de R\$56.692,41, valores estes que somados, perfazem o total de R\$82.027,29, referente à infração 01”; ressaltou o a quo, ainda, que “a apuração da omissão de saída de mercadoria foi feita através de comprovação de ocorrência de saldos credores na conta caixa, significando dizer que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas”, invocando a regra disposta no § 4.º, do art. 4.º, da Lei nº 7.014/96, para justificar que “caberia ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção, fato que não ocorreu, sendo correto o procedimento do autuante”, colacionando ao voto o demonstrativo da referida infração;*

- c) no que tange à infração 2, decidiu o a quo que “não assiste razão ao autuado ao afirmar que o imposto já teria sido pago, considerando a sua condição de contribuinte SIMBAHIA, pois, a exigência fiscal diz respeito à falta de 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 no anexo 88, valendo observar que todos os contribuintes estão obrigados a efetuar a antecipação independentemente da sua condição”; ressaltou, ainda, que “a legislação do ICMS não desobriga o contribuinte optante pelo SIMBAHIA, de emissão do documento fiscal próprio, conforme afirma o autuado”;
- d) no tocante à infração 8, manifestou-se o julgador de primeira instância no sentido de que “deve prevalecer a multa aplicada, tendo em vista que mesmo considerando as cópias do livro Registro de Inventário, apresentadas pelo autuado, com valores de estoques totalmente divergentes dos declarados nas DME’s de 1999, 2000 e 2001, o livro Caixa referente aos exercícios retro mencionados, também não foi escriturado, incorrendo assim o contribuinte na infração imputada”;
- e) com relação às infrações 6 e 7, a despeito de o autuado ter reconhecido ambas, entendeu o a quo que “este CONSEF tem entendido que a Lei 7.014/96 (artigo 42, inciso XX) somente autoriza a cobrança de uma multa em cada ação fiscal, independentemente da quantidade de exercícios ou de intimações não atendidas”, razão pela qual “deve ser retificada a exigência, para prevalecer o débito correspondente a infração 07, no valor de R\$ 180,00, referente ao não atendimento das intimações caracterizadoras da primeira infração”.

Por ter havido prejuízo ao Fisco Estadual, à luz da legislação estadual vigente – art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00 - interpõe a 1.ª Junta de Julgamento Fiscal Recurso de Ofício, a fim de que sejam reapreciadas em segunda instância as infrações 1 e 6, do presente Auto de Infração.

Por outro lado, inconformado com a Decisão proferida pela Douta 1ª JJF, o autuado interpõe Recurso Voluntário, através do qual se insurge especificamente quanto às infrações 1, 2 e 8.

Reitera o pedido de nulidade da infração 1, tendo em vista a existência de vício insanável no roteiro de auditoria empregado. Alega que em se tratando de auditoria de caixa, não houve, sob o ponto de vista contábil, “qualquer exame profundo da conta Caixa, o que significa dizer que não há como se acusar existência de suprimento de caixa de origem não comprovada”. Argumenta

que, em sede de Recurso de revista, todos os Conselheiros deste CONSEF já se pronunciaram no sentido de que o preceito contido no art. 4.º, da Lei nº 7.014/96, não pode ser aplicado com base em simples indícios, vez que o ônus da prova é do Fisco. Prossegue afirmando que no caso vertente não estão presentes os pressupostos que autorizam a presunção, eis que o autuante se limitou a elaborar demonstrativos de vendas e compras, dentro dos períodos fiscalizados, concluindo que a empresa autuada comprou mercadorias sem numerário suficiente para tal, pois as vendas foram inferiores às compras, que teriam sido feitas com Recursos de vendas supostamente omitidas anteriormente. Transcreve o art. 1º, do Decreto-lei nº 406/98, bem como o art. 4.º, da Lei nº 7.014/96, para afirmar que a presunção existe se a escrituração indicar suprimento de caixa não comprovado. Ainda em sede de preliminar, assevera o oro recorrente que no PAF inexistia qualquer documento que indique ou prove a existência de suprimentos de caixa de origem não comprovada, tendo o autuante se limitado em confrontar as compras com as vendas de cada período, ao tempo em que acrescenta que a melhor doutrina ensina que “*Excesso de receita não prova circulação de mercadorias*”, porque nem toda receita tem origem em vendas, reproduzindo algumas das premissas que levaram a Câmara Superior, no Acórdão CS nº 0177-21/02, a decidir pela nulidade do Auto de Infração. Repisa a tese de que o ônus da prova, no caso vertente, é do Fisco, conforme se depreende da simples leitura de inúmeras ementas que transcreveu.

No âmbito meritório, em breve intróito, aduz que o autuante, considerando as despesas pagas e as receitas nos exercícios financeiros, concluiu pela existência de suprimento de caixa de origem não comprovada. Todavia, prossegue, muitas das despesas elencadas nos demonstrativos constantes da ação fiscal padecem de reais provas (notas fiscais) e/ou muitas notas fiscais acostadas nos autos não provam a real despesas do autuado, uma vez que muitas das mercadorias contidas nas notas ali consideradas não foram realmente adquiridas pelo contribuinte, por terem sido encaminhadas equivocadamente pelo fornecedor com posterior refaturamento das notas (retorno), ou adentrando no domicílio fiscal, foram devolvidas e descontadas em seus pagamentos. Argumenta que o autuante deixou de considerar informações relevantes neste tipo de auditoria, a exemplo da entrada de outros Recursos não provenientes da venda de mercadorias, como a existência de fundos de reserva e lucros acumulados em períodos anteriores, empréstimos realizados com instituições financeiras e terceiros, a venda de ativo imobilizado e serviços prestados pelo autuado, o que por si só já elidiria a infração em apreço, como se provará até a data da audiência de julgamento. Posteriormente, passa a invocar literalmente a mesma linha argumentativa expendida em suas peças processuais já acostadas aos autos e anteriormente relatada, notadamente no que se refere à existência de erros contidos no trabalho do fiscal, especialmente nos demonstrativos de pagamentos à fornecedores não escriturados, por falta de provas e comprovada falta de despesas, em razão do retorno de mercadorias. Assevera que ocorreram devoluções de mercadorias, as quais devem ser consideradas nesta espécie de auditoria fiscal, uma vez que se os referidos documentos não estavam escriturados nos livros do contribuinte, que fosse aplicada contra o mesmo multa por descumprimento de obrigação acessória. Repisa o argumento de que o autuante não procedeu a uma análise mais aprofundada da verdade material, distorcendo a conta caixa da empresa, posto que os documentos pela mesma juntados elidem a presunção, comprovando que a sua receita não se originou exclusivamente da venda de mercadorias, mas também de empréstimos pessoais, feitos através de emissão de notas promissórias referentes a contratos de mútuo, destinadas a aumentar o capital social da empresa, dentre outras receitas que serão comprovadas, até a data de julgamento. Transcreve julgados deste CONSEF, para justificar a nulidade do Auto de Infração, asseverando que a mesma logrou comprovar a inexistência de omissão de saídas, eis que possui outra fonte de receita, não oriunda da venda de mercadorias.

Quanto a infração 2, salienta que não caberia ao oro recorrente (destinatário) o recolhimento do ICMS por antecipação, em razão das operações relacionadas nos demonstrativos do autuante e sim ao remetente, por se enquadrar nas situações previstas no art. 355, do RICMS, cujo teor transcreve, para salientar que a falta de inscrição estadual do substituto tributário, no Estado do destinatário, não desincumbe o seu dever de recolher o ICMS, devendo este ser pago pela GNRE -

conforme determina o RICMS, em seus arts. 149 e 150, VI, § 2.º, também transcritos – pelo que nulo se apresenta o Auto de Infração, em face do quanto disposto no art. 18, IV, “b”, do RPAF. Assevera que os casos em que se poderia exigir o recolhimento do ICMS ao substituto tributário (destinatário) são taxativos e subsidiários às devidas cobranças ao substituto, à luz do art. 125, II, do RICMS, pelo mesmo reproduzido. Prossegue afirmando que a cobrança do substituído como responsável solidário deve ser precedida da cobrança do substituto, após esgotadas todas as possibilidades de sua exigência, sem face da ordem prescrita em lei (art. 125, § 1º, I a III). Pugna, assim, como prejudicial de validade e eficácia do processo administrativo fiscal instaurado, pela nulidade do Auto de Infração, visto que não havia qualquer MOTIVO para o autuante lavra-lo, ao menos no que tange à “suposta” infração que ora se contesta.

Ao final, pleiteia a nulidade do Auto de Infração e, se assim não entender este CONSEF, no mérito, pugna pela procedência parcial do presente Auto de Infração.

Através de novo petítório (fls. 1842/1848), postula o recorrente pela juntada de documentos – *“relação de notas fiscais acostadas ao PAF referente ao Demonstrativo de Compras a Prazo no exercício de 1999 pagas em 2000”*, Notas Fiscais não acostadas no PAF referente aos Demonstrativos do autuante (Anexo II), relação de Notas Fiscais não acostadas ao PAF referente ao Demonstrativo de Compras a Prazo no exercício de 2000, pagas em 2001, relação de Notas Fiscais não acostadas ao PAF referente ao Demonstrativo de Compras a Prazo no exercício de 2001, pagas em 2002 – bem como repisa todos os argumentos expendidos em suas peças processuais anteriormente apresentadas, requerendo, ao final, que sejam excluídas dos demonstrativos elaborados pelo autuante as notas fiscais não acostadas aos autos, através de diligência fiscal, julgando-se a infração 1 procedente em parte.

O ilustre representante da PGE/PROFIS emite Parecer conclusivo a respeito da matéria objeto do Recurso Voluntário, enfrentando, de *per si*, os argumentos recursais atinentes a cada uma das infrações combatidas pelo autuado.

De referência à infração 1, entende o Parecerista que caberia ao autuado fazer prova contrária à presunção normativa, colacionando aos autos os documentos fiscais que elidissem o desconhecimento da origem de suprimentos à conta caixa, devidamente atestados pelo autuado nas suas próprias DME's, em cotejo com as despesas com pagamentos de tributos estaduais, o que não ocorreu. Ressalta que a auditoria de caixa e bancos permite ao auditor em apenas um tipo de levantamento, uma visão global do movimento comercial da empresa. Assim, prossegue, por meio dos levantamentos dos pagamentos, cotejando-os com as receitas declaradas é possível, como foi *in casu*, detectar a realização de conduta infracional, especificamente suprimentos de conta caixa de origem desconhecida e, por consequência, a concreção da presunção acima prevista. Assevera que restou verificada *“a existência de ‘outros suprimentos’ (débitos lançados a conta caixa e/ou bancos, não oriundos de receitas operacionais conhecidas), restando ao contribuinte a possibilidade de comprovar a origem destas receitas, o que não foi realizado.”*

No que concerne à infração 2, manifesta-se no sentido de que *“a infração ora arrostada derivou da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88, estando todos os contribuintes obrigados a efetuar a antecipação do pagamento do imposto, sendo optante do regime especial ou não.”*

Quanto à infração 8, entende que *“o Livro de Registro de Inventário foi formatado em completo desacordo com os valores atestados nas DME's”,* bem como *“o livro Caixa não foi escriturado, ensejando, inclusive, uma auditoria da Conta Caixa, por intermédio da aferição de outros dados contábeis e fiscais”.*

Ao final, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Inicialmente, enfrentaremos as argumentações recursais referentes às infrações 1, 2 e 8, objeto do Recurso Voluntário interposto pelo autuado.

No que concerne à infração 1, suscita o autuado, prefacialmente, a sua nulidade, em face da inadequação do roteiro de auditoria utilizado. Reforma alguma merece o *decisum* de primeira instância. Isso porque é possível à fiscalização, através a auditoria de caixa e bancos, uma visão global do movimento comercial da empresa, analisando os levantamentos dos pagamentos e cotejando-os com as receitas declaradas e detectando-se a realização de conduta infracional, especificamente a que se refere ao suprimento de conta caixa de origem desconhecida. Daí porque, no nosso entendimento, agiu com acerto o fiscal autuante ao optar por tal espécie de roteiro de auditoria.

Rejeito, também, o pedido de diligência formulado pelo autuado em peça avulsa apresentada após o Recurso Voluntário, posto que, à luz dos documentos jungidos aos autos – desprovidos de validade jurídica, em relação aos fatos objeto da infração 1, a justificar a prova técnica desejada - estão presentes os elementos suficientes à convicção deste julgador.

Quanto ao mérito da aludida infração, de igual forma, não merece guarida a tese recursal. Como brilhantemente assinalado pelo julgador de primeira instância, aplica-se *in casu* a presunção inculpada no § 4.º, do art. 4.º, da Lei nº 7.014/96, cabendo ao contribuinte o ônus de comprovar a improcedência da infração, fato que, apesar de ter o mesmo prometido que juntaria os documentos necessários a obstar a cobrança, não ocorreu. Insta observar que o autuante levou em consideração para elaborar o seu demonstrativo as informações prestadas pelo próprio autuado em suas DME's, cotejando-as com as despesas com pagamentos de tributos estaduais. Restou comprovado a existência de outros suprimientos, a exemplo de débitos lançados a conta caixa e/ou bancos, não oriundos de receitas operacionais conhecidas, facultando-se ao contribuinte a possibilidade de comprovar a origem destas receitas, o que não ocorreu.

Quanto à infração 2, igualmente, discordamos da argumentação expendida pelo autuado em sua peça recursal. É de corriqueira sabença que se aplica ao caso vertente o instituto da “solidariedade”, fato que possibilita ao Fisco “optar” em cobrar o imposto tanto do remetente (substituído), quanto do destinatário (substituto), nas operações decorrentes da antecipação tributária. Assim, rasa em fundamentação válida é a pretensão recursal de que a cobrança do imposto, ao menos inicialmente, deve recair sobre o remetente (substituído) das mercadorias, para, somente após esgotadas as tentativas junto àquele, cobrá-lo do destinatário (substituto).

Com relação à infração 8, restou efetivamente comprovado que o Livro de Registro de Inventário foi confeccionado em completa dissonância dos valores atestados nas DME's, sem prejuízo do fato de que o livro Caixa não foi escriturado, do que decorreu, inclusive, numa auditoria da Conta Caixa, por intermédio da aferição de outros dados contábeis e fiscais, razão pela qual não procede, também neste aspecto, o pleito recursal.

Destarte, com espeque nas razões esposadas na Decisão recorrida e no opinativo emitido pela Douta PGE/PROFIS, como se ambos estivessem aqui literalmente transcritos, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

Outrossim, cinge-se o Recurso de Ofício apresentado à análise das infrações 1 e 6, julgadas, respectivamente, procedente em parte e improcedente pelo *a quo*.

Acertada se apresenta, também nesse particular, a Decisão recorrida. Senão, vejamos.

A redução do montante cobrado na infração 1 decorreu de uma série de diligências realizadas no curso do presente PAF, através das quais foi feito o cálculo do ICMS devido no período de janeiro de 1999 a outubro de 2000, observando-se o enquadramento do contribuinte como EPP, vez que se o contribuinte houvesse informado corretamente as compras realizadas no exercício de 1999, no valor de R\$455.711,80, permaneceria na condição de EPP, encontrando-se o débito de R\$8.290,02, relativo ao exercício de 1999 (fl. 1677), ao passo que, no exercício de 2000, no período de janeiro a outubro, o valor encontrado foi de R\$9.120,71 (fl. 1678). De referência aos meses de novembro e dezembro de 2000, foi encontrado saldo credor de caixa, implicando na presunção de



omissão de saídas de mercadorias tributáveis no valor de R\$88.045,88, resultando no débito de ICMS no valor de R\$7.924,13, valendo observar que relativamente a estes meses a apuração ocorreu com base no que dispõe o artigo 408-S, do RICMS, ou seja, o débito foi apurado pelo regime normal de apuração, concedendo-se ao autuado o crédito de 8%, passando o valor devido a título de ICMS nos exercícios de 1999 e 2000, a ser de R\$25.334,88.

No tocante à infração 6, agiu com acerto a Primeira Instância ao decidir que a mesma estava absorvida pela infração 7, visto que este CONSEF tem reiteradamente decidido que a Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, inciso XX, somente autoriza a cobrança de uma multa em cada ação fiscal, independentemente da quantidade de exercícios ou de intimações não atendidas.

*Ex positis*, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279228.0001/04-2, lavrado contra **OSMAR BARBOSA RODRIGUES (SUPERMERCADOS NANUQUE)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$95.148,88**, acrescido das multas 70% sobre R\$82.027,29, 60% sobre R\$12.821,59, e 50% sobre R\$300,00, previstas no art. 42, III, II, “d”, I, “b”, item 3, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$1.160,00**, prevista no art. 42, XIX, “b”, da citada lei acima, com os acréscimos moratórios na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS