

A. I. N° - 279228.0011/05-6
AUTUADO - MR COMÉRCIO TERRAPLENAGEM E CONSTRUTORA LTDA.
AUTUANTE - LUIS FERNANDO SÁ TELES ANDRADE
ORIGEM - INFAZ BOM JESUS DA LAPA
INTERNET - 21/09/2006

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0248-05/06

EMENTA: ICMS. 1. 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. Infração comprovada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Após revisão, diminuído o débito originalmente apurado, sendo excluído o imposto relativo a antecipação parcial. 3. LIVROS FISCAIS E COTÁBEIS. LIVRO CAIXA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MULTA. Infração não contestada. Não acatadas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 15/12/2005, exige o ICMS no valor de R\$31.651,37, acrescido das multas de 70% e 50%, mais multa no valor de R\$460,00, pelas seguintes irregularidades:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa (dezembro de 2002, 2003 e 2004) – R\$24.514,71;
2. Falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação (dezembro 2003, março a julho e dezembro de 2004) – R\$7.136,66;
3. Multa no valor de R\$460,00 pela falta de escrituração do livro Caixa referente aos exercícios de 2001 a 2004. A empresa no período encontrava-se enquadrada no SimBahia como microempresa e empresa de pequeno porte com Receita Bruta Ajustada superior a R\$30.000,00.

O autuado impugnou o lançamento fiscal (fls. 50/89), através de advogado, inicialmente requerendo a nulidade da ação fiscal. Disse, como inicial, existir vício insanável no roteiro de auditoria empregado no que concerne à infração 1. Entendeu que como se tratou de auditoria de caixa não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na Conta Caixa do estabelecimento, o que implicava em dizer que não poderia haver acusação da existência de saldo credor na mesma. Além do mais, e como mérito, ressaltou que o imposto recolhido pela empresa em quase sua totalidade encontrava-se sob o regime da substituição tributária. Em relação à infração 2, destacou que a legislação tributária atribui a outro contribuinte a condição de responsável tributário, além de que ao ser exigido o tributo nas duas infrações e nos mesmos exercícios ficou caracterizada a bi-tributação.

Abordando as nulidades do lançamento fiscal, afirmou já ter este Colegiado se pronunciado em último grau de recurso de que a presunção legal não pode ser aplicada com base em simples

indício, mas sim, com todos os documentos, demonstrativos, livros e tudo mais que compõe a escrita fiscal e contábil da empresa, sendo o ônus da prova do fisco. No caso em lide, o preposto fiscal limitou-se a elaborar demonstrativo de compra (efetuadas e pagas no mesmo exercício) e vendas de mercadorias, concluindo que a empresa havia adquirido mercadorias sem numerário suficiente. Entendeu que o preposto fiscal havia confundido o fato gerador de um imposto (saída efetiva ou presumida de mercadorias, conforme art. 1º, do Decreto-Lei nº 406/68) com o outro (afecção de renda), uma vez que saldo credor de caixa somente pode ser constatado através do exame conjunto da escrita fiscal e contábil da empresa. Ao se limitar a confrontar as compras com as vendas em cada período sem observar de que excesso de receita não era prova de circulação de mercadoria, pois nem toda receita tem origem em vendas houve erro na auditoria. Além do mais não foram considerados: qualquer exame na Conta Caixa, o seu saldo inicial de cada exercício, o total das disponibilidades, a totalidade dos recebimentos e pagamentos efetuados, os ingressos de recursos de outras fontes, além dos demonstrativos não terem sido efetuados por período mensal. Com estes argumentos, afirmou que a autuação contrariava os princípios que regem os atos administrativos, da segurança jurídica e da moral dentre outros.

Observou que, quando o sujeito passivo apresenta elementos suficientes para que se realize uma fiscalização, não se pode admitir a presunção, medida extrema, somente utilizada quando não houver outros meios possíveis para se chegar à verdade dos fatos. Neste sentido transcreveu Acórdãos deste Colegiado e requereu a nulidade do lançamento fiscal.

No mérito, entendeu ser o Auto de Infração totalmente improcedente pela impropriedade da auditoria realizada já que a cobrança do imposto recaiu sobre mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária. Transcrevendo o art. 353, II e itens 15 e 16, do RICMS/97, bem como Acórdãos deste CONSEF, afirmou que comercializa, em sua totalidade, com mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária. Portanto, exigir o ICMS sobre saldo credor por meio de entradas de mercadorias cuja fase de tributação já se encontrava encerrada representava evidente bitributação e a Secretaria da Fazenda estava a exigir imposto por meio de dois regimes de apuração (substituição e normal) sobre um mesmo fato gerador. Com este argumento, dito inicialmente de mérito, entendeu que a ação fiscal era nula.

No que tange à infração 2, requereu a sua nulidade por ser sujeito ilegítimo da relação tributária. Afirmou que a responsabilidade do recolhimento do imposto cabia aos remetentes das mercadorias, já que a legislação atribui a outro contribuinte a condição de responsável tributário. Para corroborar seu argumento, transcreveu os art. 355, art. 353, II, 14, 15 e 16, todos do RICMS/97. Observou que a falta de inscrição estadual do substituto tributário no Estado do destinatário não o isenta de recolher o imposto, conforme determinações do art. 149 e art. 150, do RICMS/97, transcritos.

Salientou a “falta de concisão da informação fiscal prestada pelo autuante, por falta de fundamentação legal”. Observou que as hipóteses em que se deve exigir o imposto por substituição tributária do destinatário são taxativas, conforme prevê o RICMS. Neste momento transcreveu as determinações do art. 125, II, do RICMS/97 para corroborar seu entendimento. Além do mais, a cobrança do imposto do substituído somente deve ser feita depois de esgotadas todas às possibilidades de sua exigência, não podendo se ater à mera escolha do preposto fiscal, que somente poder agir dentro do que estabelece a Lei. Neste momento transcreveu o art. 125, I, II e III, do RICMS/97 e disse que o autuante não havia observado o que prescreve o Decreto nº 7.902/01, que tem por base os Convênios ICMS 77/00, 78/00, 81/00, 82/0083/00, 84/00 “e seguintes”. Corroborou seu entendimento com transcrições de Acórdãos deste Colegiado.

Prosseguindo, afirmou que na busca da verdade material, o autuante deveria assumir uma postura “investigatória, ativa e imparcial”, tendo, como dever, solicitar ao substituto tributário a apresentação das GNRE acerca das transações autuadas.

Entendendo que a autuação chegava as “raias da insensatez”, requereu a sua nulidade.

Passou em seguida ao mérito da acusação, quando afirmou ter existido bitributação na medida em que foi apurado ICMS através de saldo credor de Caixa e, de igual forma, cobrada a antecipação tributária. Afirmou que como a auditoria de Saldo Credor englobou mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, restava caracterizada a bitributação, em completa dissonância com o que preceitua o art. 155, II, da Constituição Federal.

Seguindo em sua argumentação, observou uma situação hipotética quando uma pequena empresa adquire trinta produtos de outra unidade federativa e mais cinquenta produtos da mesma unidade, vendendo todos no mesmo exercício. *Seria devido a recolhimento antecipado referente aos produtos adquiridos de outra unidade federativa e o recolhimento normal dos produtos adquiridos na mesma unidade federativa, quando na saída dos produtos do domicílio fiscal. Supondo que foi obtida uma receita de R\$1,00 (um real) para cada produto e foi declarado uma receita total de R\$30,00 (trinta reais), o fisco deve constatar o recolhimento devido baseado na existência de saldo credor em caixa de R\$20,00 (vinte reais) e por antecipação sobre R\$30,00 (trinta reais), quando não efetuado. Constata-se, assim, duas infrações distintas. Não poderá o Fisco cobrar ICMS baseado na existência de Saldo Credor em Conta Caixa sobre R\$50,00 (cinquenta reais) e cobrar também a antecipação sobre R\$30,00 (trinta reais), pois estaria caracterizada, claramente, uma dupla exigência fiscal.*

Após todas estas colocações, requereu que fosse aplicado o devido regime de apuração do imposto no lançamento acerca das infrações imputadas, já que a empresa encontra-se enquadrada no SimBahia, para que não se infringisse o princípio constitucional da isonomia. Com este argumento, entendeu que deveriam ser aplicados os valores fixos correspondentes a sua faixa de receita bruta ajustada, conforme e inclusive, tem decidido este Colegiado, cujos exemplos de Acórdãos transcreveu.

Atacou, em seguida, o que chamou “Da perda ao direito do Regime Simplificado de Apuração do ICMS”. Inicialmente noticiou que é entendimento deste Colegiado de que estando o sujeito passivo inscrito no Simbahia, para as infrações apontadas (saldo credor de Caixa e falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária), somente a partir de 2/11/2000, poderia o imposto ser exigido sob a forma de regime normal, tendo em vista a alteração do art. 408-L, V, do RICMS/97. Porém esta posição era uma interpretação equivocada. Transcrevendo o art. 19 e art. 15 da Lei 7.357/98, com a redação vigente à época do fato, bem como o art. 915, III, do RICMS/97, entendeu que no caso em lide não se estava diante de infração de natureza grave, haja vista a aplicação de multa de 70%, consistindo assim em uma das menores multas previstas para as infrações, que chegam ao patamar de 150%. Portanto, dúvidas não existiam de que a previsão constante do art. 408-L, V, não deveria prevalecer tendo em vista implicar em imposição expressa de penalidade por dispositivo diverso de Lei, contrariando o que prevê o art. 97 do CTN. Afirmou que o Regulamento, visando abarcar hipótese não prevista em Lei, deu sentido diverso do pretendido pelo legislador ao criar hipótese de penalização ilegal.

Afora que o art. 20, da Lei 7.357/98 determina que a exclusão de contribuinte do Regime Simplificado de Apuração do ICMS será feita mediante comunicação pelo sujeito passivo ou de ofício. Como este procedimento não foi realizado, não se poderia se falar em cobrança do imposto pelo regime normal de apuração.

Novamente citando decisões deste Colegiado requereu a nulidade ou improcedência da ação fiscal e caso seus argumentos não fossem acatados que a ação fiscal fosse julgada parcialmente procedente com a cobrança do imposto em consonância com o que prescreve a legislação estadual pertinente às microempresas.

O autuante ao contra arrazoar os argumentos de defesa (fls. 205/207) informou que, quando da fiscalização, o autuado havia sido intimado á apresentar, além dos livros e documentos fiscais, os comprovantes de empréstimos recebidos pela empresa que poderiam comprovar a origem de

outros recursos, bem como, do saldo inicial de caixa dos quatro exercícios, conforme se provava à fl. 6 dos autos. Esta solicitação não foi atendida. Além do mais o saldo inicial de caixa não foi considerado tendo em vista a informação contida nas DME - fls. 29, 31, 33 e 35 do PAF. Assim, após analisar as origens e aplicações de recursos, valores esses declarados nas DME e das demais despesas, como pagamento de tributos, federais e estaduais, e feitas as exclusões das compras com duplicatas a vencer nos exercícios seguintes foram obtidos os valores dos saldos credores de caixa.

Observou que o recolhimento do ICMS por antecipação não se confunde com aquele exigido em decorrência de saldo credor de caixa.

Quanto a alegação do defendente de que a quase totalidade das mercadorias comercializadas estão enquadradas no regime da substituição tributária não concordou com este argumento. Observando que a defesa apenas juntou cópias de notas fiscais de aquisições de cimento, apensou aos autos documentos fiscais para comprovar que a empresa também comercializa com mercadorias não sujeitas ao citado regime, como exemplos: ferro, madeira, portas, tubos, alicate, cadeado, ferramentas, etc.

Passou a dissertar sobre a base legal para a cobrança do imposto na forma feita, ou seja, saldo credor na Conta Caixa, auditoria fiscal prevista na legislação, conforme citou, não tendo sustentação o argumento de defesa de ela ser inaplicável pelo fato do autuado se encontrar enquadrado no SimBahia. Ressaltou que a legislação não prevê que a exigência do ICMS, nesses termos, somente deva ser feita após o desenquadramento da empresa. Esse desenquadramento somente terá efeito a partir da sua efetivação enquanto que a cobrança do imposto, conforme realizado e contestado, deve ser feita a partir da ocorrência dos fatos que deram a esse desenquadramento.

Quanto ao imposto exigido por antecipação tributária, afirmou que a legislação prevê que as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributárias deverão ter o seu imposto recolhido por antecipação. E, a obrigação de pagar o imposto é da empresa que adquire essas mercadorias para comercialização independente dela estar enquadrada na condição de Normal, Pequeno Porte ou Microempresa e esse recolhimento não se confundia com o recolhimento mensal.

Ratificou o procedimento fiscal.

O autuado foi chamado para tomar conhecimento da informação prestada pelo autuante (fl. 235). Em manifestação (fls. 240/248), transcrevendo o art. 2º, do RPAF/99, tornou a afirmar que os atos e procedimentos administrativos fiscais devem se ater ao princípio da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia da ampla defesa.

Abordando a infração 1, afirmou não discordar do autuante de que o recolhimento do imposto por antecipação não se confunde com o ICMS exigido através de saldo credor na Conta Caixa. Porém esclareceu que esta auditoria ignora as receitas decorrentes de vendas de produtos com a fase de tributação encerrada e que ela não se desvia do fato gerador do ICMS uma vez que é uma presunção de omissão de mercadorias tributáveis. Assim, exigir o imposto através de saldo credor na Conta caixa em uma empresa que comercializa em quase sua totalidade com mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária é um evidente *bis in idem*. Colacionou decisões deste CONSEF sobre a matéria.

Quanto ao regime de apuração do imposto adotado, discordou da interpretação da lei exposta pelo autuante, a entendendo equivocada. Transcrevendo o art. 19 e art. 15, V, da Lei nº 7.357/98, bem como o art. 915, II, do RICMS/97, disse que na situação não se estava diante de uma infração grave e que a previsão contida no art. 408-L do referido Regulamento não poderia prevalecer por implicar em imposição que contrariava a determinação do art. 97, do CTN. Afirma tais considerações e diante da determinação do art. 20, da Lei nº 7.357/98 não poderia ser

desenquadrado do SimBahia já que não foi comunicado deste fato.

A respeito da infração 2 reiterou seus argumentos anteriores a respeito da infração 1, pois a exigência das duas infrações evidenciada *bis in idem* e contrariava o previsto no § 2º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Requeru a nulidade ou improcedência da autuação.

Na fase de instrução processual, os autos foram baixados em diligência (fl. 249) para que fosse dada a conhecer os documentos fiscais apensados aos autos pelo autuante já que não restava provado ter o sujeito passivo tributário tomado conhecimento. A Repartição Fiscal intimou o contribuinte para conhecer os documentos fiscais (fl. 252). Manifestou-se (fls. 254/258) o impugnante discordou do entendimento do autuante relativo às mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária e autuadas, dizendo que não foram observadas as determinações do art. 371, do RICMS/97. Afirmando estar caracterizado o *bis in idem* e, mais uma vez, transcrevendo Acórdãos deste Colegiado requereu a nulidade ou a improcedência do lançamento fiscal.

VOTO

Apreciando as preliminares de nulidade suscitadas pelo impugnante as rejeito em sua totalidade, pois não encontro, diante da legislação tributária vigente, qualquer motivo para lhe dar sustentação. Neste momento, ressalto que algumas delas se confundiram com o mérito da autuação. No entanto, para maior clareza das questões postas, as analiso em conjunto.

O autuado afirmou que os atos e procedimentos administrativos fiscais devem se ater ao princípio da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia da ampla defesa, o que concordou plenamente. No presente caso, não percebo, após analisar as peças processuais, qualquer desobediência a todos estes princípios, como adiante coloco.

O defendente alegou a exigência de dupla cobrança do ICMS já que no saldo credor de Caixa foram englobadas mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária que haviam sido incluídas na infração 2, quando foi exigido o imposto por antecipação tributária. Disse que este fato contrariava o comando do art. 155, II, da Constituição Federal. Existe um equívoco do impugnante quanto a esta posição. As duas infrações, ao contrário do que afirma, possuem natureza diversa.

A infração 1 trata da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na Conta Caixa. Ou seja, a razão da autuação foi a presunção de operações anteriores de saídas de mercadorias tributáveis, decorrente da falta de registro de notas fiscais de entradas na escrita do contribuinte (na condição do autuado, nas DME), conforme determina o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, pois a presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente na saída das mercadorias, que, no caso, se deu anteriormente, permitindo que o sujeito passivo obtivesse recurso para realizar aquisições não registradas. A legislação tributária presume que o contribuinte excluiu da tributação receitas de vendas anteriores de mercadorias tributáveis, pois, em princípio, ninguém exclui da tributação o que não é tributável. Por ser uma presunção *jurus tantum*, é ela uma das poucas situações que a lei inverte o ônus da prova, ou seja, cabe ao sujeito passivo provar que não houve a ocorrência dos fatos elencados pela lei.

Já a infração 2, exige o imposto, por antecipação tributária, sobre as mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, e que foram adquiridas através das notas fiscais levantadas pela fiscalização. Precisamente, o imposto cobrado não se refere aos recursos aplicados em pagamentos que tiveram a sua origem desconhecida, mas sim, sobre a operação comercial realizada e autuada, que deve, antecipadamente, o contribuinte recolher o imposto não importando o seu enquadramento quanto à forma de apuração do imposto, ou seja, se normal ou

enquadrado no SimBahia.

Afirmou o sujeito passivo tributário existir vício insanável no roteiro de auditoria empregado no que concerne à infração 1, já que não houve sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na Conta Caixa do estabelecimento, o que implicava em dizer que não poderia haver acusação da existência de saldo credor. Entendeu que a presunção somente estaria caracteriza através de uma análise conjunta da escrita contábil com a fiscal. Este é argumento que não pode ser sustentado. O autuado não escriturou o livro Caixa, como obrigado estava a fazê-lo, motivo inclusive da penalidade aplicada na infração 3. Neste caso, como a escrita fiscal deve espelhar fielmente a escrita contábil, e vice versa, a fiscalização estadual, de posse dos documentos fiscais (entradas e saídas) e no específico caso, das despesas incorridas pelo impugnante, e de suas receitas, pode, e deve, refazer a Conta Caixa da empresa, não sendo, portanto, simples indício, mais prova material da irregularidade expressa em lei. Se, acaso, alguma falha existir, como dito anteriormente, cabe ao contribuinte a prova contrária. Este é inclusive, a posição externada por este Colegiado, sendo que os Acórdãos trazidos à lide não são paradigmas para desconstituir o procedimento fiscal, diante da situação apresentada.

Além do mais, o preposto fiscal havia confundindo o fato gerador do ICMS com o de outro imposto, ou seja, aferição de renda, pois excesso de receita não era prova de circulação de mercadoria, já que nem toda receita tem origem em vendas. De fato, nem toda receita auferida tem origem em vendas efetuadas. Mas no específico caso das presunções ora em lide, cabe ao contribuinte a prova em contrário, conforme determinações legais.

Também alegou, como nulidade para a ação fiscal relativa à infração 1 que não foram considerados o saldo inicial de cada exercício, o total das disponibilidades, a totalidade dos recebimentos e pagamentos efetuados, os ingressos de recursos de outras fontes, além dos demonstrativos não terem sido efetuados por período mensal. Todos estes argumentos poderiam ser considerados se o contribuinte, além de apresentar o seu livro Caixa, que não escriturou, provasse a existência de todos eles. E, o fato do levantamento ter sido realizado por exercício e não por período mensal, se deu, justamente, pelo motivo da falta de apresentação do livro Caixa, o que levou a fiscalização a utilizar as informações, apresentadas pelo próprio contribuinte ao fisco estadual através das DME. Nesta, inclusive, o saldo tanto inicial como final de Caixa é inexistente. Portanto, não houve contrariedade aos princípios que regem os atos administrativos, ou seja, da segurança jurídica e da moral dentre outros e como afirmado. Por oportunidade, todas estas provas, a ele pertencentes, poderiam ter sido trazidas à lide e, como este foro administrativo tem por princípio a busca da verdade material elas seriam consideradas. Mas este procedimento não foi tomado pelo impugnante.

O defendente ainda entendeu que a auditoria empregada na infração 1 era medida extrema, somente utilizada quando não houvesse outros meios possíveis para se chegar à verdade dos fatos, transcrevendo Acórdãos deste Colegiado para embasar este argumento. Mais uma vez equívoca-se o impugnante. Aqui não se está a falar em arbitramento, posição externada por este Colegiado. Aqui se trata de levantamento fiscal, uma das auditorias previstas na norma tributária que rege os procedimentos fiscais. Embora seja detectada irregularidade grave, não é medida extrema. Inclusive a multa a ser aplicada é de 70% e os Acórdãos trazidos pela defesa não são paradigma para que seja decretada a nulidade da ação fiscal.

Trouxe como nulidade à infração 2 de ser sujeito ilegítimo da relação tributária, pois a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, relativa às mercadorias autuadas cabia aos seus remetentes. Afirmou que o autuante não observou o que prescreve o Decreto nº 7.902/01, que tem por base os Convênios ICMS 77/00, 78/00, 81/00, 82/00, 83/00, 84/00 com alterações posteriores. Este é argumento que não tem qualquer pertinência no presente caso. As mercadorias autuadas e enquadradas no regime da substituição tributária foram cerâmicas. Além de todos os Convênios citados não se referirem a este tipo de mercadoria, inerente à atividade do autuado, não existe Convênio que preveja a responsabilidade por parte do fornecedor do recolhimento do imposto.

Entretanto, embora não argüido pelo impugnante, ao analisar as peças processuais, verifiquei que existe um erro na autuação que me leva a decidir que parte dela é nula, com base no art. 20, do RPAF/99. A infração exige o ICMS, por antecipação tributária, sobre mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária. Inclusive a legislação citada pelo autuante sobre esta matéria versa e foi este o entendimento externado pelo autuado em todas as suas manifestações. O autuante, quando de sua informação, também assim se posicionou. Porém ao analisar a planilha apensada á fl. 20 dos autos é que me deparei com a situação de que parte do imposto não foi cobrado sobre mercadorias regidas pela substituição tributária e sim foi exigido o imposto por antecipação parcial, sobre mercadorias tributáveis, conforme identificado no título da mesma. Esta informação, também consta no final da descrição dos fatos no corpo do Auto de Infração. Afora que o fiscal autuante, na realidade, não cobrou a antecipação parcial e sim o imposto total devido como se a empresa estivesse enquadrada no regime normal de apuração, ou seja, com base nos valores indicados no documento fiscal, calculou 17% e abateu os créditos neles destacados.

A cobrança da antecipação parcial do imposto e a antecipação tributária sobre mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária possuem naturezas diversas. Na primeira ocorre o fato gerador do imposto nas *entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição*, não encerrando a fase de tributação e não sendo aplicada às mercadorias regidas pela substituição tributária (art. 352-A, do RICMS/97) e na segunda ocorre *sempre que for exigido o recolhimento do imposto em função da realização de determinada operação ou prestação subsequentes expressamente previstos pela legislação, e compreende a substituição tributária por antecipação* (hipóteses em que, segundo a lei, a responsabilidade pelo pagamento do imposto que seria devido pelo contribuinte é transferida para terceiro) e a antecipação tributária propriamente dita, em que a lei determina que o próprio contribuinte ou o responsável antecipe o pagamento do imposto. (Art. 352, do RICMS/97).

Portanto, tendo naturezas diversas, elas não poderiam ser exigidas englobadas em uma única infração, não tendo a situação característica apenas de erro formal. Entendo que neste caso houve, de fato, cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Afora que neste momento não se pode mais lançar corretamente o imposto através da presente autuação.

Em vista do exposto, todo o imposto exigido por antecipação parcial e incluído na infração 2 não pode ser mantido com base no art. 18, II, do RPAF/99. Recomendo á Repartição Fiscal que seja analisada a necessidade de se proceder á uma nova fiscalização, observando que o autuado, antes do início de qualquer procedimento fiscal, poderá recolher o imposto, se devido, sem as cominações legais pela lavratura do Auto de Infração.

O defendente afirmou que a auditoria empregada em relação á infração 1 não poderia ter sido aplicada, pois comercializa, em sua totalidade, com mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária. Entendeu que no caso houve bitributação. No presente, não concordo com o impugnante. A auditoria fiscal seria inadequada caso ficasse comprovado que o faturamento da empresa decorreu de vendas em quase sua totalidade de mercadorias “outras” (neste caso, incluídas aquelas com imposto recolhido por antecipação tributária) ou isentas. A posição deste Colegiado já está sedimentada em inúmeros acórdãos prolatados. Ocorre que o defendente não provou, em qualquer momento, a situação acima mencionada, conforme determina o art. 123, do RPAF/99. E, analisando as notas fiscais apensadas aos autos pelo autuante, resta provado que suas vendas também são de mercadorias não enquadradas no citado regime. Nesta situação, não posso dar sustentação ao argumento defensivo, não tendo qualquer pertinência ser argüida as determinações do art. 371, do RICMS/97.

O sujeito passivo tributário também requereu que, para apuração do imposto, fosse observado

que se encontrava enquadrado no Simbahia para que não fosse infringido o princípio constitucional da isonomia. Entendeu que não poderia ter sido desenquadrado deste regime na forma realizada, inclusive trazendo decisões deste Colegiado indicadas como pertinentes á discussão e afirmando ter este foro administrativo posição equivocada quanto á interpretação da norma tributária, contrariando o que prevê o art. 97 do CTN. Afirmou que o Regulamento, visando abarcar hipótese não prevista em Lei, deu sentido diverso do pretendido pelo legislador ao criar hipótese de penalização ilegal.

Em primeiro lugar cumpre observar que o contribuinte não foi desenquadrado do SimBahia, conforme entendeu. A lei (Lei nº 7.357/98) e não o Regulamento, que rege as relações tributárias entre os contribuintes enquadrados no Simbahia e o Estado, determina que para a infração apurada (Saldo credor na Conta Caixa), em que se constatou a omissão de informações ao fisco deve ser exigido o imposto sobre tais omissões, calculado conforme as determinações que expressa. O fato de o contribuinte entender que a irregularidade não é falta grave é sua interpretação e este Colegiado, ao contrário do que afirmou, tem assim se colocado. Observe que aqui não se está a falar de medida extrema, como é o caso de um arbitramento, mas sim de uma falta grave, pois ao omitir informações, parcela da receita do Estado deixou de ser recolhida. Quanto aos ajustes que se faz nos Autos de Infração aqui chegados, apenas visam o período em que a lei não previa a cobrança do imposto na forma apurada, como, inclusive, bem colocou o defendente. Assim, não houve qualquer desobediência as determinações do art. 97, do CTN nem ao art. 20 da citada lei estadual, nem ao princípio constitucional da isonomia e, mais uma vez, as decisões apresentadas não servem de paradigma à matéria em discussão.

E, por fim, relembro: a partir de novembro de 2000, a Lei nº 7.357/98 (art. 19) sofreu modificação e o imposto deve ser exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos e os créditos fiscais devem ser apurados utilizando-se o percentual de *8% sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais*, a não ser que o contribuinte comprove a existência de créditos superiores ao acima indicado (§§ 1º e 2º do art. 19 da citada Lei).

Após estas colocações passo ao mérito das infrações apuradas.

A infração 1 exige o ICMS por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na Conta Caixa nos exercícios de 2002 a 2004. O autuante intimou o contribuinte á apresentar os livros fiscais e contábeis obrigatórios á sua condição de enquadramento fiscal, notas fiscais, saldo inicial de caixa, comprovantes de despesas e de empréstimos recebidos, duplicatas e DAE de recolhimento conforme fl. 6 dos autos. A empresa autuada não entregou o livro Caixa, nem indicou o se saldo inicial, nem empréstimos contraídos. O fiscal, de posse das DME apresentadas pelo autuado ao fisco e com os documentos que lhe foram apresentados recompôs a Conta Caixa da empresa. Nesta oportunidade resalto que como a empresa não está obrigada a escriturar o livro Registro de Entradas, as DME são base para a recomposição da escrita do contribuinte. Além do mais, foi ele próprio quem informou não ter saldo inicial na Conta Caixa. Quanto às receitas outras, elas não foram informadas, mesmo sendo solicitado pelo autuante, nem trazidas á lide.

Não havendo comprovação das alegações de defesa, conforme comando do art. 123, do RPAF/99, somente posso manter a autuação no valor de R\$24.514,71.

A infração 2 trata da falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. Quanto aos argumentos de defesa, estes já foram apreciados. E, conforme posição externada anteriormente, o imposto relativo á antecipação parcial não pode ser mantido. Assim, a infração subsiste em parte no valor de R\$582,49, apresentado a seguir, e baseado no demonstrativo do autuante constante da fl. 21 dos autos.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO INFRAÇÃO 2

CÓD DÉBITO	DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	ICMS	MULTA (%)
10	30/12/2003	9/1/2004	281,29	60
10	30/6/2004	9/7/2004	301,20	60
TOTAL			582,49	

A infração 3 exige multa pela falta de escrituração do livro Registro de Inventários dos exercícios fiscalizados, conforme determinações do art. 408-C, VI, “a”, do RICMS/97. O defendente não se pronunciou a respeito da acusação. Não havendo lide a ser decidida e estando comprovada a irregularidade cometida, a mantenho no valor de R\$460,00.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração para exigir o ICMS no valor de R\$25.097,20 e da penalidade de cunho acessório no valor de R\$460,00.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279228.0011/05-6**, lavrado contra **MR COMÉRCIO TERRAPLENAGEM E CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$25.097,20**, acrescido das multas de 70% sobre R\$24.514,71 e 60% sobre R\$582,49, previstas, respectivamente, no art.42, inciso III e inciso II, “d”, da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais, mais a penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00** prevista no art. 42, XV, “i”, do referido Diploma Legal, com os acréscimo moratórios estabelecidos a partir da edição da Lei nº 9837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de julho de 2006.

MÔNICA MARIA ROTERS- PRESIDENTE/RELATORA

CLAUDIO MEIRELLES MATTOS - JULGADOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA- JULGADOR