

ESTADO DA BAHIA

SECRETARIA DA FAZENDA

CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

A. I. Nº - 232954.0003/06-7

AUTUADO - ELISABETE DE SOUZA BARBOSA

AUTUANTES - JALDO VAZ COTRIM, ADAIR ZAMBONI RIBEIRO e JOÃO FLÁVIO M. DE FARIA

ORIGEM - IFEP-DAT/NORTE

INTERNET - 22.09.06

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0268-02/06

**EMENTA: ICMS.** 1. ENTRADAS DE MERCADORIAS. **a)** FALTA DE ESCRITURAÇÃO. **b)** FALTA DE REGISTRO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Infrações caracterizadas. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, REFERENTE AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo, entre as Unidades da Federação envolvidas na operação, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subseqüentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação. Exigência subsistente. Pedido de perícia indeferido. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/03/2006, reclama o valor de R\$ 497.699,91, sob acusação do cometimento das seguintes infrações.

1. Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares no valor de R\$ 276.612,12, acrescido de multa de 70%, referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, no período de abril a dezembro de 2004, de acordo com notas fiscais coletadas no CFAMT;
2. 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 nos anexos 69 e 88 do RICMS-BA/97. Sendo cobrado o valor de R\$ 29.105,99, acrescido de multa de 60%;
3. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 191.981,80, nos prazos regulamentares, decorrente da omissão de saídas apurada através de entradas de mercadorias não incluídas na base de dados apresentada a SEFAZ através da Declaração de Movimento Econômico de Microempresa e Empresas de Pequeno Porte (DMES) nos exercícios de 2001, 2002, 2003 **e de janeiro a março de 2004**.

O sujeito passivo em sua defesa às fls. 1025 a 1036, depois de descrever o teor da acusação fiscal, materializada nas infrações 01, 02 e 03 do presente Auto de Infração, apresenta diversas considerações acerca da fundamentação jurídica que embasaram as aludidas infrações.

Diz que apesar dos autuantes terem utilizado seus documentos fiscais cometeram erros na fiscalização que tornaram as infrações sem respaldo legal.

Argüi que é manifesta a nulidade do Auto de Infração que envolve a tributação da infração 02 e a infração 03, onde os autuantes utilizaram as mesmas notas fiscais, para a cobrança do imposto por duas vezes o que configura bitributação.

Discorre sobre as características indispensáveis à tipificação de acontecimento no mundo real para se aplicar a correspondência com a hipótese de incidência descrita na norma jurídica, cujo atributo é fazer nascer o dever jurídico de pagar o imposto.

Assevera que é impossível nascer o dever jurídico, conforme preconiza o art. 142 do CTN, sem que, simultaneamente, estejam tipificados os elementos pessoal, material, espacial e temporal no fato imputável.

Enfatiza a importância, para o procedimento administrativo, dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, invocando ensinamento do jurista Alberto Xavier.

Observa que, quanto ao ICMS, a Constituição Federal autoriza a exigência e Lei Complementar define as operações através da configuração dos fatos alcançáveis pelo imposto. Acrescentando que demonstrará em sua defesa que não são verossímeis os fatos elencados pela fiscalização nas infrações apontadas no Auto de Infração.

No que concerne à Infração 01, em relação ao período de janeiro a março de 2004, a defesa alega que o fundamento da autuação diz respeito a não escrituração das notas fiscais de entradas o que gera omissão de saídas de mercadorias. Ressalta ainda, transcrevendo o art. 408-S do RICMS-BA/97, que a apuração da omissão de saídas deve observar a situação tributária das mercadorias objeto das entradas, ou seja, na apuração do imposto devido, devem ser adotados os critérios e alíquotas aplicáveis ao regime normal de operação, fato apontado como não observado pela fiscalização.

Aduz também que não foram deduzidos da base de cálculo do imposto devido, relativo a omissão de entradas, os valores das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, bem como, não foram consideradas as operações com redução de base de cálculo prevista em lei. Assim, acrescenta que, havendo o desenquadramento, para apuração do imposto sob o regime normal, em relação às notas fiscais que tiveram suas entradas omitidas, a norma tributária não autoriza que sejam desconsideradas na formação da base de cálculo do valor das saídas, situações próprias do regime normal de tributação em que o imposto não é cobrado, por ter sido pago pelo substituído, ou quando a própria lei autoriza a redução da base de cálculo.

Quanto ao período de abril a dezembro de 2004 em que se encontrava enquadrada como normal, o autuado alega que a fiscalização não considerou os créditos constantes das notas fiscais objeto do levantamento fiscal, fato manifestamente contrário a não cumulatividade do ICMS. Para fundamentar seu argumento discorre extensivamente acerca dos preceitos constitucionais na tentativa de demonstrar que a não cumulatividade do ICMS é regra constitucional no Brasil, enfatizando que a fiscalização não observara, no lançamento em questão a compensação do imposto já pago nas operações anteriores.

Em relação às infrações 02 e 03 aduz que no período de 2001, 2002 e 2003 a apuração efetuada pela fiscalização, através de seu desenquadramento do regime SimBahia, não considerou a dedução dos valores relativos às mercadorias submetidas ao regime de Substituição Tributária e nem observou as reduções de base cálculo prevista em lei e expressamente descritas nas notas fiscais objeto da autuação.

Aduz ainda, que foram violados os dispositivos do art. 408-S do RICMS-BA/97, pois, ao se aplicar o desenquadramento, a apuração do imposto sob o regime normal deve observar os critérios e alíquotas do regime normal de apuração. Ou seja, se a mercadoria teve o imposto cobrado na

figura do substituído, uma vez encerrada a sua fase de tributação, é indevido a inclusão do valor dessa mercadoria que teve sua saída omitida na base de cálculo do imposto.

Afirma que a fiscalização pretende cobrar o imposto decorrente das notas fiscais das mercadorias sujeitas à antecipação, por duas vezes, já que, ao mesmo tempo, cobra na infração 02 o imposto devido por antecipação relativa às operações de entradas e incluem as mesmas notas fiscais na apuração do débito da infração 03, destinada a apurar a omissão de saída, caracterizando, assim, a existência de bitributação, procedimento esse vedado por lei. Por isso, conclui a defesa ser imperativo a exclusão das notas fiscais relativas à infração 02 do montante relativo a formação da base de cálculo da infração 03.

Considera também que, com base nas suas argumentações impõe-se a necessidade de revisão fiscal a ser feita pela Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC, para a qual enuncia os seguintes quesitos:

- A) - Se na apuração da base cálculo os Autuantes excluíram os valores das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária onde o imposto é cobrado pela figura do substituto tributário em relação às infrações 01, 02 e 03 do Auto ?
- B) - Se na apuração da base de cálculo os Autuantes levaram em conta as reduções da base de cálculo das mercadorias previstas nas notas fiscais em relação às infrações 01, 02 e 03 do Auto?
- C) - Se o desenquadramento da Autuada do regime simplificado, para regime normal, no sentido de apurar o valor do imposto relativo às notas fiscais não escrituradas, realizado pelos Autuantes, obedeceu a norma contida no art. 408-8 do RICMS, em relação à observância dos critérios e alíquotas aplicados ao regime normal de apuração do ICMS ?
- D) - Se no período de Abril de 2004 a Dezembro de 2004, foi dado crédito a Autuada relativo às operações descritas na notas fiscais objeto da Autuação ?
- E) - Se as notas fiscais que servem de fundamento para cobrança do imposto antecipado da infração 02, foram incluída na formação da base de cálculo da infração 03 e, se tal fato, configura a existência de tributação em duplicidade das mesmas operações comerciais ?

O autuante presta informação fiscal às fls. 1108 a 1114, refutando inicialmente quanto à nulidade das infrações 02 e 03 suscitada pelo autuado por conta da suposta duplicidade de arrolamento das notas fiscais que compõe essas duas infrações. Assevera que tal argüição não deve prevalecer tendo em vista que não existem elementos fáticos que se enquadrem nas hipóteses de nulidade previstas no art. 18 do RPAF-BA/99. Aduz que, consoante regramento contido nos art. 322 e 408-C do RICMS-BA/97, as notas fiscais de operações com mercadorias sujeitas ao pagamento antecipado do ICMS não são dispensáveis da escrituração fiscal e contábil nos livros próprios, ou, no caso de empresa enquadrada no SimBahia, do arquivamento e da inclusão dos seus valores na Declaração do Movimento Econômico de Microempresa – DME. E, quanto às alegações da defesa de que a utilização das mesmas notas fiscais para cobrança do ICMS configuraria bitributação, esclarece o autuante que decorre de interpretação equivocada, eis que, em relação à infração 03, o fato gerador da obrigação tributária não são as notas fiscais arroladas nos autos e sim a presunção - legalmente autorizada pelo item IV do § 3º do art. 2º do RICMS-BA/97 - da ocorrência de saídas anteriores de mercadorias tributáveis, cujas receitas patrocinaram as aquisições das mercadorias cujas notas fiscais foram omitidas.

Em relação à infração 01 os autuantes afirmam que apesar do esforço expendido pela defesa com o intuito de descharacterizar a acusação fiscal, nada conseguira aduzir, efetivamente, contra a constatação da ocorrência de prática ilegal de omissão de registro das entradas de mercadorias, comprovada nos autos através das cópias das notas fiscais acostadas aos autos, fls. 504 a 726, e do livro Registro de Entradas de Mercadorias, fls. 771 a 803, e explicitadas no Demonstrativo de Débito, fls. 24 a 30. Propiciando, assim, a cobrança do ICMS sobre a omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis, cujas receitas omitidas patrocinaram as aquisições das mercadorias

com notas fiscais não escrituradas, sujeitando-se, portanto, os ditames do item IV, do § 3º da art. 2º do RICMS-BA/97.

Asseveram os autuantes que para a infração 02 o autuado não apresentou, efetivamente, argumentação defensiva alguma em relação à falta de recolhimento tempestivo do ICMS antecipado, devido sobre as entradas de mercadorias oriundas de outras unidades da federação, enquadrados no regime de Antecipação Tributária.

Acrescentam que a defesa limitou-se à alegação da ocorrência de bitributação, em meio a um emaranhado de argumentações sobrepostas na tentativa de mesclar duas infrações distintas (infrações 02 e 03), não conseguindo, portanto, elidir o ilícito fiscal.

No que se refere à infração 03 asseguram os autuantes que a defesa ignora o § 1º do art. 408-S do RICMS-BA/97 ao pleitear o expurgo das notas fiscais relativas às mercadorias submetidas ao regime de Substituição Tributária. Asseveram que são infundadas e descabidas as alegações defensivas de improcedência da cobrança efetuada, tendo em vista que foram desobedecidos estritamente os dispositivos legais aplicáveis à matéria, ou seja, o item IV, do § 3º do art. 2º do ICMS-BA/97, ante a omissão das notas fiscais de entradas nas Declarações de Movimento Econômico de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – DME. Acrescenta ainda que, além da aplicação do crédito de 8% na apuração do imposto devido, foram colacionados aos autos demonstrativos discriminando pormenorizadamente a origem do débito exigido, fls. 8 a 23 e 31 a 32.

Concluem que ante a incontestável comprovação do cometimento das infrações, por parte do autuado, requer que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

Inicialmente esclareço que a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado em relação a utilização das mesmas notas fiscais na apuração da base de cálculo das infrações 02 e 03 será examinada juntamente por ocasião da análise do mérito dessa infrações por estar a ele intimamente ligado.

Deixo de acatar o pedido de diligência, tem em vista que a quesitação formulada pelo autuado fora toda elaborada com fundamentação em entendimento equivocado. Eis que, as respostas pretendidas em nada alteram o deslinde da questão, ora em lide, como restará evidenciado por ocasião do exame do mérito.

Na análise das peças processuais, constato que as infrações 01 e 03 se referem à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, caracterizada pela falta de contabilização de notas fiscais de compras, cujos débitos foram apurados com base em relação de notas fiscais apresentadas pela empresa e com base em listagem de notas fiscais capturadas pelo CFAMT, conforme documentos às fls. 08 a 32, sendo concedido o crédito presumido de 8%, conforme estabelecido no § 1º do art. 408-S, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 alterado pelo Decreto nº 8.413/02, em função da condição do estabelecimento de empresa de pequeno porte inscrita no SimBahia, no período de janeiro de 2001 a março de 2004. Já o período de abril a dezembro de 2004 em que a empresa estava enquadrada como normal fora aplicada a alíquota de 17%.

A defesa contesta a autuação relativa à infração 01 aduzindo que o autuante não considerou a situação tributária das mercadorias objeto da entrada, ou seja, não excluiu da base de cálculo para apuração do débito exigido, as notas fiscais de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com fase de tributação encerrada, bem como, a redução de base de cálculo prevista em lei de algumas mercadorias. Diz que não fora respeitado, assim, o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, precipuamente por não terem sido considerados os créditos já pagos nas operações anteriores na apuração relativa ao período de abril a dezembro de 2004.

Apresenta os mesmos argumentos em relação à infração 03, acrescentando ainda a duplidade das notas fiscais utilizadas para apuração da base de cálculo da infração 02.

Verifico inicialmente que o autuado não contesta, em nenhum ponto de sua defesa, a efetiva falta de registro de todas as notas fiscais de entradas a eles destinadas e arroladas nos autos. Frise-se ser esse o elemento basilar e fundamento da acusação fiscal das infrações 01 e 02.

Quando a fiscalização no curso da ação fiscal constata que o contribuinte não contabilizou nem encriturou notas fiscais de aquisição, neste caso, está configurada a presunção legal de omissão de saídas anteriores correspondente à entrada de mercadorias não contabilizada, cuja imputação, encontra amparo no § 3º, do inciso IV, do artigo 2º, do RICMS/97, e tratando-se de EPP inscrita no SimBahia, de acordo com o artigo 408-S do RICMS/97, tendo sido constatada uma ocorrência desta natureza, a apuração do débito deve ser feita pelos critérios e alíquotas aplicáveis às operações normais, cabendo ao autuado apresentar provas capazes de elidi-la, indicando a fonte de recursos utilizada para o pagamento das citadas aquisições.

É de crucial importância a compreensão de que a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis estatuída pelo item IV, do § 3º do art. 2º do RICMS-BA/97, pois, somente é considerado para o cálculo das omissões de saídas, o total das notas fiscais de entradas cujos registros foram omitidos, independente da sua natureza tributária. Eis que, o que se pretende é apurar quanto a empresa despendeu nessas aquisições com recursos de saídas de mercadorias tributáveis também não registradas. Portanto, não há que se falar em natureza tributária das mercadorias adquiridas e não registradas e muito menos de créditos destacados nessas operações.

No tocante a inclusão, na infração 03, das notas fiscais arroladas na infração 02 que diz respeito a falta de recolhimento do ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes outras unidades da federação, verifico tratar-se de duas infrações distintas, pois, se constituem de fatos geradores independentes. O que ocorrerá é que o autuado, além de não registrar nos competentes livros fiscais ou informar na DME, incorrendo na presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, deixou também de proceder ao recolhimento da antecipação tributária devida que não mantém conexão alguma com a acusação fiscal contida na infração 03.

Por isso, entendo que estão devidamente caracterizadas as infrações 01 e 03.

Quanto à infração 02, que versa sobre a 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 nos anexos 69 e 88 do RICMS-BA/97, constato através de exames nos elementos que constituem os demonstrativos de débitos, embasados que se encontram nas notas fiscais de entradas colacionadas aos autos que, efetivamente, o autuado não procedera ao recolhimento tempestivo do ICMS antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição. Tanto é assim que a defesa não questiona a sua exigência especificamente, impugnando tão somente a utilização das mesmas notas fiscais no cálculo das bases de cálculo das infrações 02 e 03. Aspecto esse já abordado no exame da infração 03. Restando evidenciado nos autos, portanto, que o autuado não apresentou nenhuma prova de que houvesse alguma irregularidade nas operações em questão, nem acostou qualquer comprovante de pagamento do imposto devido por antecipação tributária, ora questionado.

Diante de tal circunstância e, considerando ainda o disposto nos artigos 142 e 143, do RPAF-BA/99, subsiste na íntegra a exigência fiscal.

Ante o exposto, concluo dos exames realizados nas peças dos presentes autos, que restou comprovado o cometimento, por parte do autuado, das infrações que lhe foram imputadas.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232954.0003/06-7, lavrado contra **ELISABETE DE SOUZA BARBOSA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 497.699,91, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 29.105,99 e de 70% sobre R\$ 468.593,92, previstas no artigo 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR