

**A. I. Nº** - 233081.0010/06-4  
**AUTUADO** - COMERCIAL DE CEREAIS RODRIGUES LTDA  
**AUTUANTE** - AFONSO HILÁRIO LEITE DE OLIVA  
**ORIGEM** - INFAZ ITAMARAJU  
**INTERNET** - 08/11/06

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF Nº 0328-03/06

**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. Infração não elidida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. **a)** ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. **b)** DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. É devido o imposto pelos estabelecimentos inscritos no SIMBAHIA, relativo a mercadorias destinadas a comercialização. Infrações subsistentes. 3. LIVROS FISCAIS. CAIXA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MULTA. Infração não impugnada. 4. DME. DECLARAÇÃO INEXATA DE VALORES. MULTA. Infração caracterizada. 3. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/06/06, exige ICMS no valor de R\$13.899,98 acrescido das multas de 50%, 60% e 70%, além das multas por descumprimento de caráter acessório totalizando R\$600,00 referente às seguintes infrações:

01. Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor da conta caixa - R\$11.726,94.
02. 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 (2003) - R\$114,53.
03. Microempresa (ME) com Receita Bruta Ajustada superior a R\$30.000,00, não escriturou o livro Caixa - R\$460,00.
04. Omitiu dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DME (Declaração do Movimento Econômico), sendo aplicada – Multa de R\$140,00.

05. Recolheu a menos o ICMS, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS – R\$1.967,17.

06. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de Microempresa, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado (2004) - R\$91,34.

O autuado, na defesa apresentada (fls. 180 a 192), por meio de advogado legalmente constituído (fl. 193), em relação à infração 01, diz que os dispositivos indicados no enquadramento da infração (art. 2º, § 3º do RICMS/BA), afronta os ditames do art. 5º, LV e 155, II da Constituição Federal (CF), além do art. 1º do Decreto Lei nº 406/68 e da Lei Complementar 87/96 (LC), que transcreveu às fls. 181 e 182.

Alega que os diplomas legais acima citados não contemplam a figura do saldo credor de caixa como fato gerador do ICMS e, o que caracteriza o fato gerador do imposto continua sendo a circulação econômica ou jurídica da mercadoria, a primeira materializada pela venda, troca, escambo da mercadoria e na segunda a transferência de um para outro estabelecimento da mesma empresa. Diz que fora destas situações, não há do que se falar em circulação de mercadorias e, por conseguinte em fato gerador do imposto.

Ressalta que o art. 146, III, “a” da CF remete para a lei complementar a definição de tributos, respectivos fatos geradores, base de cálculo, contribuintes e que a LC 87/96 no seu art. 2º, incisos e parágrafos, não define saldo credor de caixa como fato gerador do ICMS. Transcreve às fls. 183 e 184 trechos de autoria do tributarista Hugo de Brito Machado acerca de operações com mercadorias, para reforçar o seu entendimento de que o fato gerador do ICMS é um negócio jurídico envolvendo compra e venda e, jamais a existência de saldo credor de caixa.

Com relação à infração 2, afirma que não assiste razão ao autuante, por entender que a exigência do ICMS por antecipação das empresas inscritas no Simbahia configura um verdadeiro *bis in idem*, ao pagar o imposto sobre a entrada da mercadoria e sobre o faturamento bruto, violando o art. 179 da CF, que transcreveu à fl. 185. Afirma que a exigência do ICMS antecipação parcial e total exigido das empresas inscritas no SIMBAHIA, não condiz com o mencionado dispositivo constitucional.

Quanto à infração 3, diz que “o item em comento deve ser julgado improcedente, porque bate de frente com o artigo 179, da Constituição Federal, já que não incentiva a micro e pequena empresa pela simplificação de suas obrigações administrativas”.

No que se refere à infração 4, alega que “razão não assiste ao fiscal autuante, como provaremos no decorrer do PAF que se inicia”.

No que se refere à infração 5, afirma que “razão não assiste ao fiscal autuante, como provaremos no decorrer do PAF que se inicia”.

No tocante à infração 6, suscita a sua nulidade tendo em vista que na indicação da infração cometida, lançou mão da conjunção alternativa “ou” para “confundir o defendente e dificultar sua defesa, já que a acusação ficou dúbia e confusa”, ficando sem saber se efetuou o recolhimento a menos por antecipação ou por substituição tributária. Ressalta que o ato administrativo é vinculado a lei e perde sua validade e eficácia jurídica pela falta de clareza e da incerteza da acusação, culminando na sua nulidade, nos termos do art. 5º, LV da CF que assegura aos litigantes o princípio do contraditório e da ampla defesa.

Transcreve às fls. 188 e 189 parte de texto de autoria do tributarista Samuel Monteiro sobre as características do Auto de Infração: fundamentação, motivação, moralidade, finalidade e do local de verificação da falta. Salienta que na hipótese da narrativa do ilícito tributário suscite dúvida, a questão deve ser decidida em favor do réu ao teor do art. 112, I a IV do Código Tributário Nacional (CTN), que transcreveu à fl. 190. Transcreve parte de texto de autoria do professor Hugo de Brito

Machado (fls.190 e 191) acerca da incerteza na descrição da infração para reforçar o seu entendimento de que ficou prejudicada a defesa por falta de clareza da acusação, o que conduz à sua nulidade.

Diz que considerando hipoteticamente que a infração trata da falta recolhimento do ICMS antecipação parcial ou substituição tributária, ou os dois casos, como argumentado anteriormente, caracteriza *bis in idem*, e entende não haver infração nos termos do art. 179 da CF, que transcreveu à fl. 192, por configurar duplicação da carga tributária ao exigir o ICMS pela entrada e pela saída da mercadoria do estabelecimento inscrito no SIMBAHIA.

Finaliza requerendo a improcedência da autuação, pelos argumentos de fato e de direito abordados, protestando por todos os meios de provas admitidos, “especialmente o motorista que transportava as mercadorias”.

O autuante na sua informação fiscal (fls. 196 a 200), em relação à infração 01, diz que no encerramento da ação fiscal, foram entregues ao contribuinte todos os demonstrativos e levantamentos elaborados pela fiscalização, conforme cópias acostadas às fls. 11 a 155 do processo. Informa que o lançamento do imposto teve como base os critérios previstos no art. 408, L do RICMS/97 e art. 19, § 1º da Lei 7.357/98, com as alterações introduzidas pela Lei 8.534/02 e não tendo o impugnante apresentado qualquer prova em contrário da existência do saldo de credor de caixa apontada na autuação, afirma que fica mantida a infração.

Em relação à infração 2, aduz que as planilhas de cálculos do ICMS-ST que apurou a falta de recolhimento do imposto também foram apresentadas ao contribuinte no momento do encerramento da ação fiscal ( fls. 156 a 161) e não tendo juntado com a defesa qualquer prova em contrário, entende que foi acertada a exigência fiscal.

No tocante à infração 3, ratifica que a exigência da escrituração do livro Caixa, em substituição à escrituração comercial é prevista no art. 7º, § 1º, “a” da LC 48/84 e no art. 408-C, I, “a” do RICMS/BA e não tendo sido cumprida pelo impugnante, fica mantida a infração.

Quanto à infração 4, destaca que a contestação do defendente não se fez acompanhar de qualquer prova do que foi alegado. Informa que à fl. 172, apresentou um demonstrativo do cálculo do ICMS, cuja cópia foi entregue ao contribuinte no momento do encerramento da ação fiscal e mantém integralmente a infração.

Em relação à infração 5, esclarece que juntou às fls. 163 a 171 os documentos vinculados à infração e não tendo o impugnante apresentado qualquer prova do que foi alegado na defesa, fica também mantida a infração.

No que tange à infração 6, quanto à nulidade suscitada pelo defendente, informa que os valores apurados na infração foram demonstrados na planilha acostada às fls. 173 a 176, relativo ao ICMS antecipação parcial, cujas cópias foram entregues ao contribuinte no momento do encerramento da ação fiscal. Reitera as informações quanto ao argumento da cobrança do ICMS pela entrada das mercadorias e sobre o faturamento bruto, devido pelas MEs e EPPs.

Finaliza dizendo que mantém o de Auto de Infração integralmente, por ausência de provas na defesa e requer a sua procedência.

## VOTO

O autuado suscitou a nulidade da infração 6, sob o argumento de que faltou clareza na indicação da infração cometida, ficando sem saber se deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária. Pela análise dos elementos contidos nos autos, verifico que foi indicado na infração (fl. 2) que o impugnante “deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária”, contudo, o demonstrativo à fl. 173 indica “Apuração do cálculo da

antecipação parcial – CFAMT”, cuja cópia foi entregue ao autuado mediante rubrica do Sr Edson Domingos N. dos Reis, que também tomou ciência da autuação. Portanto, mesmo que a descrição da infração viesse suscitar dúvida quanto ao ilícito fiscal, a cópia do demonstrativo do cálculo do imposto, bem como o enquadramento da infração (art. 352-A do RICMS/BA), demonstram com clareza a infração cometida, motivo pelo qual rejeito a nulidade suscitada.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS em decorrência de omissão de saída de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa (infração 1); pela falta de recolhimento do imposto por antecipação (infrações 2 e 6); pelo recolhimento a menos do ICMS na condição de EPP (infração 5) e aplica multas pela falta de registro de escrituração do livro Caixa e omissão de declaração de dados na DME (infrações 3 e 4).

Em relação à infração 01, o impugnante argumentou que os dispositivos indicados nesta infração (art. 2º, § 3º do RICMS/BA), afrontam dispositivos constitucionais e que a apuração de “saldo credor de caixa” não configura fato gerador do ICMS.

Concordo parcialmente com o posicionamento do impugnante ao afirmar que a apuração do saldo credor não é fato gerador do ICMS. Entretanto, conforme disposto na legislação tributária do Estado (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96), a constatação de saldo credor da conta caixa conduz a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, sendo facultado ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção. Logo, o saldo credor da conta caixa não é o fato gerador do imposto e sim presunção da omissão de receitas ocorrida anteriormente e que não foram escrituradas a débito da conta caixa, cuja base de cálculo é o saldo credor apurado na mencionada conta.

Na situação presente, verifico que conforme demonstrativos elaborados pelo autuante e documentos juntados às fls. 11 a 155, foram apurados na escrituração do estabelecimento autuado, saldos credores na conta Caixa, no período fiscalizado (2003 e 2004), o que caracteriza a infração. Caberia ao impugnante, como facultado na Lei, provar a inexistência dos saldos credores apurados pela fiscalização, o que elidiria a presunção da omissão de saídas e não tendo juntado à defesa qualquer prova em contrário, não pode ser acatada a alegação de que não ocorreu o fato gerador do imposto. Estando correto o procedimento fiscal.

Observo que na apuração do imposto exigido, nos demonstrativos juntados às fls. 11 e 18, por se tratar de empresa inscrita no SimBahia, foi compensado o crédito presumido de 8%, previsto para a exigência do ICMS pelo regime normal, quando constatado a prática de infrações de natureza grave previstas na legislação, que é o caso presente, nos termos do art. 19, § 1º da Lei nº 7.357/98.

Com relação à infração 2, também o impugnante não contestou os valores apurados pela fiscalização, tendo argumentado que a exigência do ICMS por antecipação de empresa inscrita no Simbahia configura *bis in idem*, ao pagar o imposto sobre a entrada da mercadoria e sobre o faturamento bruto.

Verifico que conforme demonstrativo juntado à fl. 156, foi exigido ICMS por antecipação relativo à compra de mercadorias sujeita à substituição tributária em outros Estados. Observo que a legislação tributária estadual não dispensa o pagamento do ICMS-ST por antecipação (art. 390-A e 391-A do RICMS/BA). Em relação ao *bis in idem* alegado pelo autuado, tanto o ICMS substituto como o imposto apurado pelo regime simplificado (SIMBAHIA) é previsto na legislação Estadual (Lei 7.014/96), portanto, é legal. Sabe-se que, o regime simplificado de apuração do imposto (Simbahia) constitui uma opção do contribuinte e caso os benefícios fiscais proporcionados por este regime não seja vantajoso para o contribuinte inscrito no Simbahia, o mesmo pode mudar para o regime normal. Concluo que o imposto exigido tem respaldo na legislação tributária do Estado e não tendo sido comprovado o seu pagamento, fica mantida a infração 2.

Em relação às infrações 3 e 4, tendo sido aplicado multas pela falta de escrituração do livro Caixa e ter declarado incorretamente dados apresentados na DME, o autuado argumentou apenas que fere o disposto no artigo 179 da CF. O dispositivo mencionado trata do tratamento diferenciado que a legislação tributária deve dispensar à micro e pequena empresa pela simplificação de suas obrigações, o que não elide as infrações apontadas na autuação, conforme demonstrativos e documentos juntados pelo autuante às fls. 162 a 169.

Dessa forma, considero corretamente aplicadas multas nos termos do art. 42, XV “i” e XVIII, “c” da Lei nº 7.014/96, relativo às infrações 3 e 4.

No que se refere à infração 5, diante do imposto apurado no demonstrativo juntado à fl. 172, cuja cópia foi entregue ao autuado mediante recibo passado ao mesmo, o impugnante declarou provar a inexistência da infração no decorrer do processo, mas não apresentou qualquer prova em contrário, o que implica em mera negativa de cometimento da infração à luz do art. 143 do RPAF/99, o que “não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”. Portanto, deve ser mantida integralmente esta infração.

Quanto à infração 6, referente à exigência do ICMS antecipação parcial, o autuado alegou que é ilegal a exigência deste imposto, tendo em vista que é inscrito no SIMBAHIA, nesta condição apura o imposto em função da receita bruta ajustada mensal e ao ser exigido o ICMS antecipação parcial, sem direito ao crédito na entrada, configura um *bis in idem*. Observo que autuado não contestou o valor do imposto apurado pelo autuante. Quanto ao ICMS antecipação parcial, o mesmo foi instituído pela Lei 8.967/03 e não desobrigam do seu pagamento as empresas inscritas no Simbahia. Portanto é legal a exigência fiscal, valendo a mesma apreciação feita na infração 2, quanto ao alegado *bis in idem*, haja vista que a apuração do imposto pelo SimBahia é uma opção do contribuinte, e caso considere desvantajoso essa modalidade, pode a qualquer momento, por opção, mudar para o regime normal de apuração do imposto e creditar-se do ICMS antecipação parcial. Dessa forma, deve ser mantida integralmente a infração.

Quanto à alegação da inconstitucionalidade da legislação tributária Estadual, nesta fase processual não é oportuno a sua discussão, tendo em vista que, conforme disposto no art. 167 do RPAF/BA, não compete a este órgão julgador declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE**, o Auto de Infração **n.º 233081.0010/06-4**, lavrado contra **COMERCIAL DE CEREAIS RODRIGUES LTDA**, devendo o autuado ser intimado a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$13.899,98** acrescido das multas de 70% sobre R\$11.726,94, 60% sobre R\$114,53 e 50% sobre R\$2.058,51, previstas no art. 42, I, “b”, II “d” e III da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas totalizando de **R\$600,00** previstas no art. 42, XV, “i” e XVIII, “c” da citada Lei e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2006.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - JULGADOR