

A. I. Nº - 269610.0007/05-1
AUTUADO - COMERCIAL DE ALIMENTOS PONTO CERTO LTDA.
AUTUANTE - GILSON GILENO DE SÁ OLIVEIRA
ORIGEM - INFRAZ IRECÊ
INTERNET - 07.02.2007

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0023-01/07

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. Revisão realizada pela ASTEC, reduz o montante do débito. Infração parcialmente caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Documentação acostada pelo sujeito passivo elide em parte a exigência tributária. Infração mantida parcialmente. 3. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DME. DECLARAÇÃO INCORRETOS DE DADOS. MULTA. Infração não elidida. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 17/06/2005, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01. Falta de recolhimento do ICMS, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos exercícios de 2000 e 2001, sendo exigido imposto no valor de R\$ 32.809,15, acrescido da multa de 70%;

02. Recolheu a menos o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no inciso II, do art. 353, do RICMS/97, correspondentes aos meses de fevereiro a abril e junho a outubro de 2000, janeiro a junho e setembro a dezembro de 2001, exigindo ICMS no valor de R\$ 2.555,39, acrescido de multa de 60%;

03. Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DME (Declaração do Movimento Econômico de Microempresa). Apresentou Total Geral no Registro de Inventário de 2001 no valor de R\$ 484.720,36, enquanto na DME de 2001 informou este valor como sendo de R\$ 485.222,93, sendo aplicada multa no valor de R\$ 120,00.

O autuado apresentou impugnação às fls. 768 a 785, argüindo que o administrador fiscal não pode agir fora dos parâmetros fixados pela lei, nem pode ter qualquer interesse particular no exercício de sua função legal, devendo apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros atos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já que o

princípio da legalidade objetiva exige do fisco uma atuação imparcial, para obtenção da verdade dos fatos (verdade material).

Afirmou que ao exercer a sua função, a autoridade fiscal deve observar o princípio da legalidade objetiva, para que o tributo seja tornado líquido e certo, sendo exigido dentro da mais estrita legalidade. A função fiscal, deste modo, está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal.

Salientou que o princípio da verdade material encontra respaldo nas redações do art. 2º do Regimento Interno do CONSEF, bem como no art. 2º do RPAF/99, aduzindo que enquanto no processo judicial se procura a verdade formal, no processo administrativo fiscal predomina o princípio da verdade material, no sentido de se buscar descobrir se aconteceu ou não o fato gerador. Sendo por isso que o julgador tem mais liberdade que o juiz, podendo para formar sua convicção, determinar a realização de diligências ou perícias, para o fim de conhecer a verdade dos fatos envolvidos no processo.

Asseverou que a prova da ocorrência do fato gerador, bem como a averiguação da verdade material, para a administração fiscal, é mais do que o ônus, constituindo-se num dever jurídico. Assim, a atuação do fisco tem que ser imparcial, considerando que o agente deve perseguir a verdade material, independentemente dos fatos apurados se mostrarem favoráveis ao contribuinte ou à Fazenda Pública.

Ressaltou que na busca da verdade material, há que se considerar que a regra basilar reside no aspecto de que o ônus da prova deve ser atribuído ao fisco, cabendo a ele provar a ocorrência da infração imputada ao sujeito passivo, devendo haver inversão do ônus da prova, apenas na hipótese de existir expressa disposição de norma legal nesse sentido.

O autuado apontou que o próprio CTN - Código Tributário Nacional, trata da busca da verdade material, ao condicionar a exigência do crédito tributário a que não haja mais discussão sobre a materialidade da ocorrência da legitimidade do referido crédito, prevendo, através do art. 151, inciso III, a possibilidade de suspensão da sua exigibilidade, enquanto se encontrarem em discussão as reclamações e os recursos administrativos.

Afiançou que o princípio da tipicidade cerrada, quando devidamente levado a efeito, oferece certeza e segurança quanto à decisão da lide.

Salientou existirem diversos vícios insanáveis no presente processo, possuindo o Auto de Infração diversas omissões e incorreções de natureza grave e que as exigências não observadas pelo autuante não são formais, porém de natureza substancial, pedindo, por esta razão, que seja declarada a nulidade da autuação. Acrescentou que na remota hipótese de não ser acolhido esse pleito, devem ser apreciados e deferidos os pedidos de diligência, feitos ao longo da defesa.

Tratando do cerceamento ao direito de ampla defesa, aduziu que ao encerrar a fiscalização, o autuante lhe forneceu os seguintes documentos: o Auto de Infração; o Demonstrativo de Débito; a Auditoria de Caixa – Resumo Mensal das Movimentações AUDIS-601; 85 folhas contendo a Auditoria de Caixa - Livro Caixa - AUDIS-601, com toda a movimentação de caixa no período de 2000 e 2001, como compras a vista, compras a prazo, pagamento de duplicatas, vendas a vista e demais registros de despesas de sua empresa; sete cópias do Roteiro de Fiscalização - AUDIF-205, com relação de notas fiscais, cobrando substituição tributária; e duas Relações de DAE's da Substituição Tributária.

Ressaltou não ser possível elaborar uma defesa ideal com base nesses elementos, já que os mesmos não possibilitam uma apresentação de todos os argumentos defensivos aplicáveis à questão. Argüiu que os demonstrativos fiscais fornecidos não são auto-explicativos nem são claros, além de apresentarem erros imperdoáveis, como a ausência do saldo inicial de caixa,

considerando que o impugnante possui contabilidade montada, com os livros: Diário, Caixa e Razão escriturados conforme o sistema de escrituração contábil, em atendimento à Lei 8.541/92, sendo todos disponibilizados ao autuante, que, no entanto, não considerou o saldo inicial de 01/01/2000, no valor de R\$149.897,98, registrado no livro Diário nº 07, fl. 35, em 31/12/1999.

Em relação à infração 02, os relatórios apresentados de igual modo não permitem identificar os valores apontados como débito do ICMS. Anexou às fls. 885 a 917, as cópias reprográficas das seguintes Notas Fiscais, originárias de outros estados: 319.025, 404.425, 355.318, 117.615, 359.012, 517.984, 468.768, 524.241, 400.870 e 797.041, cujos fornecedores estão autorizadas através de convênios a operar neste Estado, estando com o ICMS pago antecipadamente; 001.000, 063.145, 073.678 e 003.141, acompanhadas pelas GNRE – Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais; 106.270, 355.949, 063.766, 080.692, 818.218 e 107.425, todas com os respectivos DAE's – Documentos de Arrecadação Estadual anexos; e, por último, 88.548, que teve seus produtos (massas alimentícias) levantado em 31/05/2001, tendo sido paga a primeira parcela em 31/07/2001, conforme DAE anexo.

Salientou que a previsão contida no transrito art. 377 e seu § 2º, do RICMS/97, que prevê a obrigatoriedade do substituto tributário estabelecido em outra unidade da Federação, não inscrito neste Estado, recolher o imposto devido através de GNRE, torna a operação de aquisição das mercadorias totalmente legal. Ressaltou que em decorrência desse fato, teve o seu direito de defesa cerceado, por não ter-lhe sido disponibilizado, de forma clara e suficiente, o perfeito entendimento do teor da autuação, o que impossibilitou o exercício do contraditório, implicando na nulidade da autuação.

Transcreveu trechos dos Acórdãos 303-25.277 e 104-6.427, publicados no DOU, que tornaram os processos nulos, por preterição do direito de defesa do sujeito passivo, asseverando que no caso da lide não foram respeitados os mais estritos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Baseando-se no art. 39, inciso III, do RPAF/99, afirmou que um dos requisitos essenciais do Auto de Infração é a descrição daquilo que a autoridade fiscal entende como fato gerador do tributo, de modo a lhe dar respaldo para levar a efeito a exigência tributária. Ao que tudo indica, o autuante entendeu que a sua relação, no Auto de Infração, era suficiente para possibilitar uma descrição clara do fato gerador. Entretanto, salientou, a situação descrita na autuação não se caracteriza como fato gerador do ICMS.

Tratando novamente da infração 01, argumentou que o autuante fala em suprimento de caixa, porém os demonstrativos não apontam em que página do livro Caixa existe o lançamento de tal suprimento, existindo confusão entre “suprimento” e “saldo credor de caixa”, que são situações distintas. Reiterou que a infração não está caracterizada e nem existe nos autos qualquer elemento que possa determiná-la com segurança.

Argüiu que a descrição da infração deve ser objetiva, clara e tão completa quanto necessário a que o autuado possa saber do que realmente está sendo acusado, pois, de outra forma, não terá condições de exercer a plena defesa que lhe assegura a Constituição Federal de 1988. Transcrevendo o art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99, acrescentou que há razão suficiente para se decretar a nulidade do Auto de Infração. Salientou que o próprio CONSEF não tem admitido acusações que não retratem, com clareza, seu verdadeiro teor, transcrevendo, nesse sentido, decisões prolatadas através dos Acórdãos CJF 0732/99, 1064/99 e 0114-11/05.

Tratando do mérito, requereu que seja observado o disposto no art. 155, § único, do RPAF/99, que determina a improcedência da autuação, mesmo sendo objeto de nulidade, tendo em vista o

equívoco praticado pela fiscalização ao exigir o imposto apontado no Auto de Infração, conforme abordou em relação a cada uma das infrações.

Infração 01 - Asseverou que o autuante incorreu em diversos equívocos ao elaborar os demonstrativos. Em relação ao exercício de 2000 não considerou o saldo inicial, no valor de R\$ 149.897,98, devidamente escriturado em seus livros Diários de números 07 e 08 (fl. 929), de acordo com o art. 18, inciso I, da Lei nº 8.541/92, tendo sido devidamente apresentados à fiscalização. O autuante também deixou de considerar os saldos seguintes registrados no livro Diário nº 08, devidamente registrado na JUCEB - Junta Comercial do Estado da Bahia. Argüiu que através de uma verificação do demonstrativo que anexou à fl. 792, se constata não existir insuficiência da conta “Caixa” nesse exercício, salientando que em todos os lançamentos escriturados no livro Caixa não existem lançamentos de suprimentos à respectiva conta.

No tocante ao exercício de 2001, aduziu que o autuante, de igual modo, não considerou o saldo inicial da conta “Caixa”, que conforme se pode ver no demonstrativo anexado à defesa, foi de R\$ 51.213,69, valor este registrado nos livros Diários números 08 (fl. 930) e 09, também oferecidos à fiscalização. Asseverou ter apurado que não houve déficit da conta das disponibilidades, pugnando pela nulidade do Auto de Infração, por considerar que o autuante acusa sua empresa de suprimento de caixa de origem não comprovada, porém não esclarece quando tal fato aconteceu.

Infração 02 - Não tem condições de prosperar, por conter incorreções insanáveis e representar bi-tributação, já que todas as notas fiscais estão acompanhadas dos comprovantes de recolhimentos do ICMS referente à substituição tributária, conforme previsto no art. 377 do RICMS/97. Salientou, ainda, que não foram apresentados os somatórios para identificação correta dos números constantes nos demonstrativos; que os cálculos do ICMS estão em desacordo com a legislação referente à substituição tributária; além de ter ocorrido duplicidade de procedimentos nos exercícios fiscalizados (omissão de saídas de mercadorias e exigência do ICMS por substituição tributária antecipada), o que se configura em bi-tributação.

Infração 03 – Não tem pertinência, uma vez que o autuante deveria escolher que procedimento adotar para cada exercício. Alegou ter ficado comprovado que o autuante cometeu erros, como caracterizar a infração de forma imprecisa e por presunção, o que gerou confusão genérica, além dos demonstrativos não apontarem, com segurança, as infrações. Pugnou pela nulidade da infração.

Concluindo, requereu que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, considerando que a sua constituição está em desacordo com os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, bem como por não terem sido observadas diversas formalidades de vital importância para a existência regular do processo. Pediu, ademais, que apesar do reconhecimento da nulidade, seja observado o disposto no art. 155, § único do RPAF/99, para julgar a autuação improcedente.

Considerando que o Processo Administrativo Fiscal é regido pelos princípios do contraditório e da verdade material, devendo se fazer acompanhar das provas necessárias à demonstração dos fatos arguidos, para que não se configure em cerceamento ao direito de defesa do autuado; considerando que o sujeito passivo alegou que em relação à infração 01 não forma considerados os saldos iniciais de caixa dos exercícios fiscalizados; considerando que em relação à infração 02, o autuado demonstrou através da apresentação de cópias reprográficas de diversas notas fiscais, ter sido efetivado o recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária, além de ter alegado que o relatório elaborado pela fiscalização não possibilita conhecer os débitos referentes a cada documento fiscal.

Esta 1ª JJF, em pauta suplementar (fl. 951), deliberou que o processo fosse encaminhado à INFRAZ IRECÉ, para que o Inspetor Fazendário designasse que o autuante ou outro Auditor Fiscal adotasse as seguintes providências:

- 1) Em relação à infração 01, refizesse os procedimentos relativos à Auditoria de Caixa, considerando como saldo inicial do exercício de 2000 aquele existente no livro Caixa do contribuinte (fl. 115), transportando para o dia 1º/01/2001, se fosse o caso, o saldo devedor verificado em 31/12/2000;
- 2) Apurasse, *in loco*, as alegações defensivas correspondentes à regularidade das notas fiscais objeto da infração 02, inclusive quanto ao débito concernente a cada documento fiscal;
- 3) Elaborasse, se fosse o caso, novos demonstrativos referentes às infrações correspondentes.

Em seguida, a Repartição Fazendária deveria entregar ao autuado, mediante recibo específico, cópia dos novos demonstrativos anexados pelo revisor, bem como do presente Termo de Diligência. Naquela oportunidade, deveria ser informado ao autuado quanto ao prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, se manifestar nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

Em atendimento ao pedido de diligência, o Auditor Fiscal revisor emitiu o Parecer ASTEC nº 208/2006 (fls. 953 a 955), informando haver atendido os itens constantes do referido termo, conforme segue:

- 1) Em relação à infração 01, refez os procedimentos correspondentes à Auditoria de Caixa, considerando como saldo inicial do exercício de 2000 o valor de R\$ 149.897,98, existente no livro Caixa do autuado (fl. 115) e transportou para o dia 1º/01/2001 o saldo devedor verificado no dia 31/12/2000;
- 2) No tocante à infração 02, refez os cálculos correspondentes às notas fiscais anexadas às fls. 885 a 917, verificando quais os valores dos débitos concernentes a cada documento fiscal;
- 3) Elaborou novo Demonstrativo de Caixa (fl. 956), referente à infração 01 e um novo Demonstrativo das Substituições Tributárias (fl. 957), relativo à infração 02, tendo excluído as notas fiscais que já haviam sido objeto de substituição tributária (documentos de fls. 885 a 895). Não procedeu a nenhuma alteração em relação aos documentos fiscais de fls. 896 a 917, tendo em vista que estes já haviam sido considerados pelo autuante.

Concluiu informando que após os procedimentos adotados, o valor total dos débitos relativos às duas infrações objeto da revisão, que era de R\$ 35.364,54, passou para R\$ 9.598,11, sendo R\$ 7.326,49 correspondente à infração 01 e R\$ 2.271,62 referente à infração 02.

Cientificados através de AR - Avisos de Recebimento, quanto ao teor do Parecer ASTEC nº 208/2006, o autuado (fls. 960/961) e o autuante (fls. 962/963), não se manifestaram a respeito.

VOTO

No presente Auto de Infração constam como irregularidades apuradas a falta de recolhimento do ICMS, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa; o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias relacionadas no inciso II, do art. 353, do RICMS/97; além da declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DME.

O sujeito passivo, em sua peça defensiva, suscitou preliminares de nulidade, alegando que na lavratura do Auto de Infração ocorreu ofensa aos princípios da legalidade objetiva, da reserva legal, da ampla defesa e do contraditório, da busca da verdade material e da tipicidade cerrada. Ressaltou, ainda, não ter sido possível elaborar uma defesa ideal com base nos elementos apresentados, por entender que os mesmos não possibilitaram prestar todos os argumentos defensivos aplicáveis às questões. Argüiu que os demonstrativos fiscais fornecidos não eram auto-explicativos nem eram claros.

Não acato os argumentos defensivos, pois entendo que não houve cerceamento de defesa, haja vista que o lançamento contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, além de não vislumbrar nenhuma ofensa aos princípios constitucionais citados. Ademais, verifico que foram elaborados e acostados ao processo, os demonstrativos de débitos para determinação do *quantum* devido referente a cada infração, com identificação dos respectivos documentos de origem, correspondentes aos períodos de ocorrência dos fatos geradores que foram objeto deste lançamento. Além do que, o autuado demonstrou ter pleno conhecimento das acusações, tendo recebido cópias dos referidos demonstrativos, exercendo o seu direito de defesa, apresentando impugnação, evidenciando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Ressalto, no entanto, que tendo constatado a existência de equívocos no que se refere às infrações 01 e 02, a exemplo da falta de observação quanto aos saldos iniciais dos exercícios de 2000 e 2001 (infração 01) e que o autuado anexou documentação comprobatória de recolhimentos anteriores de parte do ICMS relativo à substituição tributária (infração 02), inclusive, também, para atender o pleito do autuado nesse sentido, objetivando sanar as imprecisões processuais porventura existentes e conhecer a verdade dos fatos envolvidos no levantamento fiscal, submeti o processo à análise, em pauta suplementar, pela 1ª JJF.

Tendo o PAF sido convertido em diligência à ASTEC/CONSEF, o diligente revisor renovou os procedimentos concernentes às citadas infrações, apresentando os novos demonstrativos que elaborou, cujo resultado indicou que após a inclusão do saldo inicial do exercício de 2000, isto em relação à infração 01, não restou débito nesse exercício a ser exigido, enquanto que o débito referente ao exercício de 2001 passou de R\$11.374,12 para R\$7.326,49.

Divirjo, no entanto, quanto ao método de apuração conduzido pelo revisor, em relação aos resultados constantes do Demonstrativo de Auditoria de Caixa correspondente ao exercício de 2001, tendo em vista que o revisor considerou para os meses seguintes àqueles que apresentaram saldo credor, os saldos negativos apurados, quando, na realidade, estes valores devem ser zerados, além de ter apresentado o saldo devedor integral para todo o exercício, sem especificação dos meses correspondentes. Saliento que apesar do débito total para esse exercício ter permanecido inalterado em relação àquele apontado na revisão, na planilha que apresento abaixo discrimino os débitos por cada mês nos quais remanesceu o débito.

Ocorrência	Saldo Inicial	Entradas de Dinheiro	Saídas de dinheiro	Saldo Final	Débito Apurado
01/2001	23.809,57	25.252,76	34.426,13	14.636,20	0,00
02/2001	14.636,20	24.735,31	32.458,56	6.912,95	0,00
03/2001	6.912,95	33.240,09	38.873,76	1.279,28	0,00
04/2001	1.279,28	25.529,69	29.088,58	(2.279,61)	387,53
05/2001	0,00	24.867,45	23.221,99	1.645,46	0,00
06/2001	1.645,46	24.501,21	24.627,29	1.519,38	0,00
07/2001	1.519,38	24.582,02	21.978,60	4.122,80	0,00

08/2001	4.122,80	27.705,53	29.410,98	2.417,35	0,00
09/2001	2.417,35	31.380,77	32.296,05	1.502,07	0,00
10/2001	1.502,07	28.462,21	31.975,59	(2.011,31)	341,92
11/2001	0,00	26.670,23	34.237,51	(7.567,28)	1.286,44
12/2001	0,00	32.371,50	63.610,32	31.238,82	5.310,60
Total					7.326,49

Deste modo, a infração 01 restou parcialmente procedente, no valor de R\$7.326,49, estando os valores discriminados por mês, no exercício de 2001, conforme tabela acima.

No que se refere à infração 02, seguindo a orientação constante no Termo de Diligência, o revisor excluiu do montante apontado na autuação, os valores anteriormente pagos através da substituição tributária, o que afasta a argüição de cobrança do imposto em duplicidade, conforme alegado pelo autuado. Assim, esta infração é parcialmente procedente, no valor de R\$2.271,62, de acordo com a planilha que apresento em seguida.

Ocorrência	Débito Julgado
02/2000	48,64
04/2000	34,99
06/2000	110,59
07/2000	77,52
08/2000	111,72
09/2000	240,36
10/2000	167,69
Total 2000	791,51
01/2001	332,84
02/2001	196,25
03/2001	44,72
04/2001	136,05
05/2001	127,39
06/2001	139,86
09/2001	64,20
10/2001	267,90
11/2001	93,84
12/2001	77,06
Total 2001	1.480,11
Total	2.271,62

Observo que ao contestar a infração 03, que se refere à declaração incorreta dos dados apresentados na DME, o autuado simplesmente argüiu que a mesma não tem pertinência, uma vez que o autuante deveria escolher que procedimento adotar para cada exercício. Da análise das DME's, notadamente daquela referente ao exercício de 2001, comprovo a existência das divergências apontadas na autuação e, desse modo, esta infração fica mantida.

Ressalto que apesar de cientificado do resultado da diligência, quando lhe foi concedido o prazo de 10 (dez) dias, para se manifestar, o autuado permaneceu silente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269610.0007/05-1, lavrado contra **COMERCIAL DE ALIMENTOS PONTO CERTO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 9.598,11**, acrescido da multa de 70% sobre R\$7.326,49 e 60%, sobre R\$2.271,62 previstas no artigo 42, incisos III e II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$120,00**, prevista no inciso XVIII, alínea “c”, do artigo e Lei acima citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de fevereiro de 2007.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - JULGADOR