

,A. I. N° - 140764.0027/06-5
AUTUADO - VALDECI ALVES RIBEIRO
AUTUANTE - ETEVALDO NONICO SILVA
ORIGEM - INFAZ GUANAMBI
INTERNET - 29.05.07

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0136-02/07

EMENTA: ICMS. 1. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. 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. As notas do CFAMT servem como meio de prova hábil quanto ao cometimento do ilícito fiscal. Infração caracterizada. **2. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Saldo credor da conta “Caixa” escriturado pelo próprio autuado indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Infração subsistente. **3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. a) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.** Excluídas as cópias das vias fixas de notas fiscais obtidas através circularização juntos aos emitentes e mantidas as notas fiscais capturadas pelo CFAMT. Infração parcialmente subsistente. **b) RECOLHIMENTO A MENOS** Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 26/12/2006, para exigência de ICMS no valor de R\$ 22.665,00, em decorrência dos seguintes fatos:

1. saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentos fiscais, provenientes de pagamentos não registrados no livro caixa. Sendo cobrado o ICMS no valor de R\$ 9.022,49 e aplicada a multa de 70%;
2. saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentos fiscais, decorrentes de saldo credor da conta caixa. Sendo cobrado o ICMS no valor de R\$ 6.767,21 e aplicada a multa de 70%;

3. falta de recolhimento da antecipação tributária, na condição de microempresa referente à aquisição interestadual de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Sendo cobrado o ICMS no valor de R\$ 6.328,33 e aplicada a multa de 50%;
4. recolhimento a menor da antecipação tributária do ICMS, nas aquisições de mercadorias fora do estado e enquadradas no regime de antecipação do imposto. Sendo cobrado o ICMS no valor de R\$ 536,97 e aplicada a multa de 50%.

O autuado impugnou o lançamento consubstanciado no Auto de Infração apresentando defesa tempestivamente, fls. 192 a 215, na forma a seguir sintetizada.

Preliminarmente o autuado alega que haja vista vício insanável no roteiro de auditoria empregado é nulo o lançamento em exame, porque em se tratando de auditoria de caixa, não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame profundo da conta Caixa, o que implica dizer que não há como se acusar existência de saldo credor na conta Caixa. Acrescenta ainda, que deve ser rechaçado o lançamento em exame, posto que ignora o princípio constitucional que veda a bitributação, ou seja, o inciso I do § 2º do art. 155, da Constituição Federal e, em especial, a norma prevista § 1º do art. 60 do RICMS-BA/97, tendo em vista que o autuante se vale de duas auditorias distintas - infrações 01 e 02 para exigir o valor do ICMS sobre um mesmo período fiscalizado, caracterizando, assim, um evidente *bis in idem* (uma dupla exigência sobre o mesmo fato gerador).

Aduz que a fiscalização não apresentou prova de que o autuado adquiriu as mercadorias, arroladas no anexo relativo à imputação de infração 01, vez que o simples confronto das DMEs e CFAMT não traz elementos suficientes que comprovem a entrada de tais mercadorias no seu estabelecimento.

Nesse sentido, observa que muitas das notas fiscais arroladas pelo Autuante não foram realmente adquiridas pelo contribuinte/Autuado, como se constata nos demonstrativos elaborados pelo próprio Autuante, Doc. nº 03 e nº 04, onde consta como destinatário das referidas notas fiscais a empresa ELIAS CORREIA DE SOUZA, CNPJ N.º 00.355.433/0001-00, IE N.º 40.951.308 e não a empresa Autuada.

No que tange à suposta infração 02, assevera que comprovará com documentação relativa à receita obtida que não houve a prática de tal infração, ou seja, omissão de saída de mercadoria tributável apurada através de Saldo Credor de Caixa.

Aduz que o autuante desconsiderou, que boa parte das mercadorias comercializadas pelo contribuinte são sujeitas à substituição tributária, o que de logo torna inapropriado o referido roteiro de auditoria para o contribuinte em exame, como vem reiteradamente decidindo o CONSEF.

Acrescente-se, ainda, que no que concerne às infrações 01 e 02 o Autuante deixou de considerar informações relevantes neste tipo de auditoria, a exemplo da entrada de recursos outros não provenientes da venda de mercadorias, tais como a venda de ativo imobilizado, as prestações de serviços e empréstimos realizados, enfim, a efetiva inexistência de saldo credor de caixa, o que por si só já elide as infrações em apreço.

Em relação às infrações 03 e 04, diz que o autuante imputa a falta de recolhimento do ICMS bem como o recolhimento a menos do mesmo tributo por antecipação ou substituição, referente a aquisição de mercadorias provenientes de fora do estado. Contudo, furta-se o nobre autuante em provar o ingresso no estabelecimento autuado das referidas aquisições, vez que não comprova a materialidade das supostas aquisições deixando de colacionar aos autos as cópias das notas fiscais apontadas pelo autuante em seus demonstrativos.

Prossegue, ainda com relação as infração 03 e 04, que o autuante acusa a falta de recolhimento do ICMS antecipação tributária ou recolhimento a menos, entretanto insta frisar que a obrigação de responder pelo pagamento do imposto antecipado não cabe ao destinatário, *in casu*, mas sim aos remetentes das mercadorias, face à existência dos Convênios 77/00, 78/00, 81/00, 82/00, 83/00, 84/00 firmado entre a Bahia e a unidade da Federação de origem das mercadorias e a evidente

bitributação ante a apuração do ICMS através saldo credor de caixa e a antecipação tributária referente ao mesmo exercício fiscal.

Afirma que consoante o art. 2º do RPAF-BA/99 “Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-ão aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito”.

Acrescenta que o enunciado acima traduz a nobre intenção do legislador baiano em assegurar aos contribuintes um tratamento justo, digno e igualitário diante do contencioso fiscal, daí porque a respeitável Junta, ao decidir sobre lavratura de auto de infração, nunca deverá resolver de plano, sem qualquer aprofundamento quanto a real existência do fato gerador.

Diz ser evidente que as infrações 01 e 02 constituem auditorias distintas sobre o mesmo fato gerador, representando, assim, uma dupla cobrança e o cerceamento ao direito de defesa, vez que impossibilita impugnar especificamente a auditoria empregada.

Prossegue afirmando que tendo incorrido no fenômeno da dupla exigência fiscal, que, como se sabe, constitui-se em ato injurídico, e está configurado o enriquecimento ilícito em detrimento do seu patrimônio.

Em relação ao mérito, no que diz respeito à infração 01 afirma que as mercadorias descritas no demonstrativo de pagamentos não registrados, elaborado pela fiscalização, não ingressaram em seu estabelecimento, inexistindo, portanto, o fato gerador que enseje a cobrança do tributo, ou seja, a omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada por pagamentos não registrados. Diz que o autuante, não deveria efetuar o lançamento sem considerar que o contribuinte não estava obrigado em escriturar as notas fiscais de entradas no Livro de Registro de Entradas de Mercadorias nos exercícios fiscais apurados, como são obrigadas as empresas do regime normal.

Assevera ainda que, não foram acostados aos autos os elementos suficientes que comprovem a efetiva entrada, no seu estabelecimento, das mercadorias imputadas nessa infração 01, vez que o simples confronto da DME e o CFAMT não é suficiente para ratificar a exigência do ICMS.

Acrescenta que com base em seus argumentos tal comprovação só poderia ocorrer, senão pelo livro Registro de Entrada de Mercadorias, somente através dos seguintes documentos: pedido de fornecimento de mercadorias; canhoto das referidas Notas Fiscais com a assinatura do recebimento do Autuado; comprovante de pagamento dos fretes de tais compras; comprovante de pagamento das referidas compras junto aos fornecedores ou ainda a diferença no estoque que possa confirmar a presunção hipoteticamente admitida.

Observa que a fiscalização não carrou aos autos do PAF em apreço os documentos que efetivamente comprovar a infração 01. Ressalta ainda que mesmo diante de sua impugnação, no que tange a falta de provas, ainda assim, é dever do fisco a prova da improcedência da impugnação.

Diz que o suporte fático da imputação do auto de infração em apreço deve ser transparente e cristalino, corroborado com todos os meios de prova admitidos em direito, para que o ato possa prevalecer, trazendo os efeitos pretendidos, a fim de constituir o vínculo obrigacional entre o particular ao Fisco, no que tange a cobrança do tributo.

Destaca a posição da Professora Suzy Gomes Hoffmann em sua obra, “Teoria da Prova no Direito Tributário”, segundo a qual no Direito Tributário, não é diferente, asseverando que quem alega um fato tem que provar.

Por isso afirma que deve ser rechaçada qualquer “imperatividade” às suposições dos atos administrativos, em especial as infrações imputadas pelo autuante no presente auto de infração, devendo ser julgada nula a infração em apreço, vez que não está comprovada a materialidade da infração, padecendo as despesas, assim, de provas reais.

No que concerne à infração 02, afirma: a fiscalização não poderia “efetuar o lançamento em apreço sem ponderar que durante o exercício fiscalizado, receitas provenientes de outras fontes de recursos não sujeitas a incidência do tributo, tais como, empréstimo realizado com instituições financeiras e terceiros, a venda de ativo imobilizado e serviços prestados pela autuada, não havendo assim o fato gerador do imposto”. Assegura ainda que os documentos que acostará, no decorrer do PAF, elidirão a presunção, posto que, comprovarão que as outras fontes de receita supramencionadas obtida pelo contribuinte, não são originadas da venda de mercadorias.

Assegura que em função do lapso temporal entre a lavratura Auto de Infração e a data final para expirar o prazo para defesa, teve dificuldades em obter os documentos junto aos seus contratantes e a contabilidade, mas se compromete a fazê-lo até a data do julgamento, motivo pelo qual requer de logo a posterior juntada de documentos que comprovam suas outras fontes de receitas durante o período fiscalizado.

Pondera asseverando que suas receitas não se originaram exclusivamente da venda de mercadorias, mas, também, das outras fontes de receitas supramencionadas. Observa que se os referidos documentos não estavam escriturados nos livros do contribuinte, que se lavre a devida multa por descumprimento de obrigação acessória. Desta forma, uma vez provada a origem da receita, fatalmente a ação fiscal será julgada nula ou mesmo improcedente.

Em relação às infrações 03 e 04, que o autuante acusa, sem, contudo, carrear aos autos a cópia das notas fiscais de entrada apontadas no demonstrativo de auditoria de antecipação e/ou substituição tributária nas entradas, valendo-se apenas da listagem do CFAMT, tentando inverter o ônus da prova, o que, no Direito Tributário, é dever do fisco.

Isto porque, verifica-se que inexistem no PAF as notas fiscais elencadas no demonstrativo, com suas vias materialmente colhidas nos Postos. Assim, se verifica que muitas das despesas elencadas em seu demonstrativo padecem de reais provas, por não constar no auto de infração em destaque muitas das notas fiscais de entradas supostamente ingressadas no domicílio do Autuado.

Assegura o autuado que, a falta de recolhimento do tributo, bem como seu recolhimento a menos, imputados nas infrações 03 e 04 não devem prosperar, face à falta de elementos que comprovem, com segurança, a infração em apreço, conforme dispõe o inciso IV do art. 18, do RPAF-BA/99.

Ademais, cristalino que o dever do ônus da prova é do Fisco, conforme já amplamente esposado nas razões supramencionadas, devendo ser rechaçado dos demonstrativos de auditoria de antecipação e/ou substituição tributária nas entradas as notas fiscais que não se encontram materialmente acostadas aos autos.

Para destacar o posicionamento deste CONSEF acerca do meio probatório hábil para constatar a infração em apreço através da auditoria empregada, transcreve ementa de julgado da 1ª JF.

Ressalta o autuado que é de patente equívoco a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao autuado, no que se refere às infrações 03 e 04, por não ser responsável pela suposta obrigação tributária imputada pelo ilustre autuante, em razão dos Convênios 77/00, 78/00, 81/00, 82/00, 83/00, 84/00, devendo, portanto, ser declaradas improcedentes tais infrações, conforme preceitua a alínea “b” do inciso IV do art. 18 do RPAF-BA/99. Acrescenta que a obrigação de responder pelo pagamento do imposto antecipado não cabe ao destinatário, *in casu*, face à existência de Convênio firmado entre a Bahia e a unidade da Federação de origem das mercadorias. E assim, o referido pagamento, cabe em verdade às empresas remetentes das respectivas mercadorias, conforme preceituam os artigos 372, 373 e 374 do RICMS-BA/97.

Salienta que a falta de inscrição estadual do substituto tributário, no estado do destinatário, não desobriga do dever de recolher o ICMS por substituição ao destinatário baiano, cabendo-lhe efetuar tal pagamento por meio da GNRE, conforme determina textualmente o RICMS-BA/97.

Ressalta que a cobrança do substituído como responsável solidário deve ser precedido à cobrança do substituto, após esgotadas todas as possibilidades de sua exigência. Assevera que cabe, portanto, ao Fisco Estadual provar que foi esgotada todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, através de um regular processo administrativo e executivo, assim prevê o RICMS-BA/97.

Diz que o autuante não observou o que prescreve o Decreto nº 7.902/2001, que atribui, em razão dos Convênios 77/00, 78/00, 81/00, 82/00, 83/00, 84/00 e seguintes, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS ao substituto tributário, *in casu*, o remetente das mercadorias, conforme se verifica nos decretos vigentes.

Afirma que o PAF deve ser pautado pelo princípio da verdade material, conota que a fiscalização deve assumir uma posição investigatória, ativa e imparcial, detendo, em função de sua investidura, a obrigação de esgotar todos os meios hábeis para constatação ou não do fato gerador. A auditoria, portanto, deveria, obrigatoriamente, buscar informações com o substituto tributário, solicitando a ele a apresentação dos GNRE's acerca das transações autuadas.

Conclui requerendo a declaração da nulidade do Auto de Infração e, caso assim não entender, que seja julgado improcedente.

O autuante em sua informação fiscal, 227 a 239, apresenta suas ponderações acerca da defesa apresentada pelo autuado a seguir sintetizada.

Diz que os argumentos apresentados pela defesa são frágeis, na tentativa de buscar anular o lançamento fiscal, argüindo frágil preliminar, sem adentrar no mérito da infração apurada.

Afirma que o arrazoado defensivo limitou-se a reprodução de textos do direito tributário, assim como, na indicação de Acórdãos alheios à matéria em lide, com o objetivo defender sua tese da negação do ilícito, utilizando-se tão somente da contestação verbal, sem, no entanto, nada apresentar de concreto que viesse contrapor os valores levantados pela fiscalização e, assim, eximir-se regularmente da sujeição passiva imposta pela legislação tributária.

Salienta que as notas fiscais que a autuada diz desconhecer, e que foram objeto da cobrança do tributo, o fisco as obteve, não do contribuinte, que preferiu subtrai-las da contabilidade e, por consequência, deixou de exibi-las ao preposto fiscal, para fugir não só da tributação estadual, como também do Simples Federal, foram conseguidas através do banco de dados do próprio estado - CFAMT, e igualmente, do SINTEGRA, preliminarmente, via magnética, e, posteriormente solicitadas por correspondência - cartas anexas, sendo disponibilizadas fisicamente, via fax ou Correios, pelos respectivos fornecedores, conforme atestam os respectivos documentos, em anexo.

Assevera que o confronto entre DME (Declaração do Movimento Econômico), informada pelas empresas do SimBahia e CFAMT(notas fiscais capturadas nos postos fiscais, pelos agentes do fisco) do exercício de 2004, sinalizava que o contribuinte havia adquirido quase R\$ 50.000,00 de mercadorias, sem que as houvesse declarado ao fisco, via DME, fls. 10 a 11. Fato este, que motivou a escolha da empresa para ser submetida à fiscalização vertical.

Ressalta que é sabido que a desobrigação da escrituração de livros fiscais, apenas a guarda de documentos pelo prazo decadencial, proporcionada aos contribuintes do Regime Simplificado de Apuração do ICMS - SimBahia, facilitou sobremaneira a evasão fiscal. Entretanto, ao perceber a fragilidade da antiga legislação, a entidade tributante, foi forçada a aprimorar a Lei 7.357, de 04/11/1998, que instituiu o SimBahia, o que repercutiu no acréscimo dos incisos V e VII, ao artigo 408-L, artigo 408 - P e 408-S do RICMS-BA/97, aprovado pelo Decreto 6.284/97, que ao lado da Orientação Normativa 01/2002, passou a disciplinar a apuração do ICMS pelo regime normal, no caso da caracterização da prática de infração de natureza grave, praticada pelas empresas optantes do SimBahia, as quais perderiam os benefícios do regime simplificado.

Em suma, acrescenta o autuante que a fiscalização constatou a prática da omissão de receita de vendas, sem emissão de documentos fiscais (infração de natureza grave), cujos recursos foram utilizados nas compras de mercadorias, as quais não foram devidamente informadas na DME, como decorrência de pagamentos não registrados no livro caixa da empresa, fato este, gerador de obrigação tributária, de acordo com o previsto no § 3º do artigo 2º do RICMS-BA/97, abaixo transcrito:

Esclarece, informamos que todo o montante da infração 01, foi resultado da somatória das notas fiscais arrecadadas nos postos fiscais pelo CFAMT, acrescida das notas fiscais disponibilizadas pelos fornecedores de fora do estado - SINTEGRA, compras essas, não informadas na DME correspondente da empresa autuada.

Observa que o lançamento do imposto, acha-se consignado como perfeito e acabado, assim como também explicitada a materialidade da infração, com a exibição das competentes notas fiscais, todas arroladas nas folhas de número 39 a 112 do processo, comprovando, dessa maneira, ao contrário do que postula a defendente, a efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento comercial do infrator, pois, não há como negar tal evidência, haja vista que os documentos colacionados nos autos, têm inscrição estadual, CNPJ(MF), e endereço do contribuinte autuado, observando-se ainda através do movimento comercial do contribuinte, que as aquisições acima citadas, reportam-se a fornecedores habituais da sua empresa, cabendo, destarte, ao mesmo, comprovar o suposto adquirente das citadas mercadorias, vez que nega o fato.

Diz que o autuado ao se escusar da imputação da sujeição passiva, e do ônus do pagamento da obrigação tributária, como acena a defendente, teria forçosamente que buscar comprovar o verdadeiro adquirente das citadas mercadorias, tendo em vista que, a simples negação da transação, não tem o condão de anular o ilícito praticado, há que identificar e responsabilizar o verdadeiro adquirente, caso pretenda fugir do pagamento do imposto devido, haja vista que os respectivos documentos fiscais apareceram por acaso nas mãos do fisco, alguém terá que ser acusado das compras, não cabendo ao fisco o ônus da prova e sim o contribuinte que se diz lesado.

Acrescenta ainda que, buscar pedido de fornecimento de mercadorias, canhoto de notas fiscais com a assinatura do recebimento, comprovante de pagamentos e frete de tais compras, como quer a defendente, a pretexto de “confirmar a presunção hipoteticamente admitida”, são tarefas quase impossíveis para o fisco, quando a malfadada operação, quase sempre é efetuada em espécie, justamente para acobertar a operação e dificultar a ação fiscal. Afirma também ser inócua, a realização de contagem do estoque de mercadorias, como também sugere a defesa, quando se sabe da existência de depósitos clandestinos e da prática do “CAIXA 2”, onde não se registra operações legais, exatamente para fugir da tributação.

Quanto a alegação defensiva de que muitas das notas fiscais arroladas pela fiscalização não foram realmente por ele adquiridas, sob o pretexto de que constam como destinatário a empresa ELIAS CORREIA DE SOUZA, CNPJ (MF) N° 00.355.433/0001-00, IE N° 40.951.308, esclarece o autuante trata-se, na verdade, de um simples erro de preenchimento do cabeçalho do “DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO DÉBITO APURADO”, fl. 13, e da planilha “PAGAMENTOS NÃO REGISTRADOS NO LIVRO CAIXA”, fl. 16, onde o autuante, inadvertidamente, digitou o nome de outro contribuinte igualmente fiscalizado, em lugar do autuado. Para melhor entendimento, instruímos que o demonstrativo sintético, fl. 13, mostra o total mensal dos pagamentos de notas fiscais contidas nos demonstrativos analíticos, de fls. 14 a 15, e não registrados no livro caixa, relativos ao exercício de 2004. Enquanto a segunda planilha, de fl. 16, contém o registro analítico do pagamento de notas fiscais não escrituradas no livro caixa, no exercício de 2005.

Enfatiza o autuante que é descabida a pretensão da defesa ao afirmar que a fiscalização se valeu de duas auditorias distintas, infração 01 e infração 02, para exigir o valor supostamente devido do ICMS sobre um mesmo período fiscalizado, em flagrante desrespeito ao princípio constitucional da bitributação, vedado pelo inciso I do § 2º do artigo 155, da Constituição federal, em especial a

norma prevista no artigo 60, § 1º, do RICMS-BA/97. Prossegue assegurando que o autuado, distorce a realidade dos fatos, pois na infração 01, foi reclamado o ICMS sobre o pagamento de mercadorias adquiridas e não registradas na DME e caixa da empresa, ao passo que na infração 02, o imposto teve fato gerador diferente, ou seja, foi resultado do saldo credor da conta caixa, apurado pelo próprio contribuinte, em relação aos ingressos e desembolsos regularmente registrados no seu livro caixa. Por isso, acrescenta, restou apurado que as despesas efetuadas no exercício da sua atividade comercial, foram superiores às receitas obtidas, nos dias 18 de março a 18 de julho de 2004, fls. 21 a 29 do processo, configurando, dessa forma, outro fato impositivo da obrigação tributária, conforme aferido no Demonstrativo do Cálculo do Débito Apurado, de fl. 18, e na Auditoria das Disponibilidades, de fl. 19, peças estas, cujos dados foram extraídos do livro caixa da própria empresa, demonstrando, dessa maneira, a evasão de receita de vendas, originadas de saldos positivos da conta caixa, infração tipificada no inciso I, do § 3º, do artigo 2º, do RICMS, aprovado pelo Decreto 6.284/97.

Quanto a alegação defensiva, ainda no que tange à infração 02, da existência de empréstimos realizados em instituições financeiras/terceiros, assim como venda do ativo imobilizado e serviços prestados, na tentativa de acobertar o saldo credor do disponível, assevera o autuante que em nada contribuiu para elidir a acusação fiscal, tendo em vista que não foram apresentadas a documentação suporte das alegações aduzindo tão-somente dificuldades na obtenção dessas provas junto aos seus contratantes.

No que diz respeito às infrações 03 e 04, a autuada expõe o mesmo argumento, da falta de exibição das cópias de notas fiscais e de que caberia ao remetente das mercadorias, a obrigatoriedade do recolhimento não só da antecipação tributária do ICMS, como ainda da antecipação tributária recolhida a menos. Esclarece a esse respeito, que se a autuada tivesse o cuidado de folhear as páginas do processo, certamente não teria dificuldade de identificar que a infração 03, falta de recolhimento da antecipação tributária, achar-se-ia consolidada na planilha de fls. 31 a 33, e as notas fiscais correspondentes, localizadas nas fls. de nºs 46 a 110, ao passo que as notas fiscais da infração 04, recolhimento a menos da antecipação tributária, carreadas ao lado do respectivo demonstrativo da infração, ou seja, nas fls. de nºs 37 e 38 do processo.

Diz que fez o ajuntamento das notas fiscais em um só título, folha 39, em razão de ao mesmo tempo, constituírem elemento probante das infrações de números 01 e 03, tornando-se desnecessária a apresentação em duplicidade do mesmo documento fiscal, no processo em tela.

Observa que as mercadorias objeto da cobrança do ICMS relativo à antecipação tributária, foram: farinha de trigo, mistura para bolo, bebida alcoólica, suco de frutas, pilha e chocolates, segundo consta nas competentes notas fiscais, atribuindo-se ao destinatário, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido, uma vez que não existe convênio ou protocolo que preveja a substituição tributária entre a Bahia e a unidade federada de procedência das mercadorias adquiridas, de acordo com o disposto no artigo 371 do RICMS-BA/97.

Conclui o autuante mantendo a ação fiscal e requerendo que o Auto de Infração seja julgado procedente.

VOTO

Inicialmente deixo de acatar a nulidade suscitada pela defesa em relação a bitributação e a falta de provas, em relação às infrações 01 e 02, tendo em vista que o presente Auto de Infração não apresenta desrespeito algum a esse dois preceitos constitucionais, como demonstrarei ao tratar dessas duas infrações, além do que, as infrações cometidas pelo autuado encontram-se nos autos devidamente caracterizados os elementos imprescindíveis para a sua determinação com segurança e do infrator. Não há também que se falar em cerceamento ao exercício de defesa como pretende aduzir o autuado, pois, tivera acesso a toda a documentação fiscal que lastreiam

as acusações fiscais, como facilmente se depreende do teor das alegações defensivas ao explicitar claramente detalhes da documentação colacionada aos autos, bem como foram respeitados todos os prazos para sua manifestação após intimação formalmente expedida.

Saliento que constam dos autos, fls. 40 a 113, como embasamento das infrações 01 e 03, cópias da 2ª de notas fiscais, obtidas pelo autuante por circularização junto aos fornecedores, fls. 241 a 251, juntamente com as cópias das 3ª vias das notas fiscais interceptadas pelo trânsito e constante do sistema CFAMT.

Quanto ao mérito passo a examinar cada uma das infrações individualizadamente na forma a seguir apresentada.

Antes de adentrar ao mérito propriamente dito, constato da análise das peças que constituem as infrações 01 e 02 que o saldo credor de caixa objeto da infração 02, apesar de ter ocorrido no mesmo período da infração 01, ou seja, no exercício de 2004, em nada se sobrepõem em termos da origem, vez que, o saldo credor de caixa, cuja já presunção de omissão de saídas está sendo exigida, fora apurado diretamente na escrituração do livro Caixa, fls. 130 a 136, em nada se confundindo, portanto, com as notas fiscais capturadas pelo CFAMT.

Infração 01 - versa sobre a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas de pagamento não registrados, tendo em vista o contribuinte não ter registrado em seu livro Caixa o pagamento de diversas aquisições no exercício de 2004, apurado através do confronto entre a Declaração de Movimento Econômico – DME e a movimentação registrada no CFAMT.

A defesa alega que não constam dos autos a prova da aquisição, do pagamento e do ingresso em seu estabelecimento das mercadorias cujas notas foram capturadas pelo CFAMT e por circularização junto aos fornecedores, vez que, somente o pedido de fornecimento, o canhoto assinado atestando o recebimento e os comprovantes de pagamento da mercadoria e do frete comprovariam a efetiva aquisição das mercadorias. Aduz também a inadequação do roteiro aplicado pela fiscalização, pois desconsiderou que parte das mercadorias são sujeitas à substituição tributária. Acrescenta ainda que não foram consideradas informações relevantes como a entrada de recursos outros não provenientes de vendas de mercadorias, a exemplo de venda de ativo imobilizado, prestações de serviços e de empréstimos realizados, na apuração das infrações 01 e 02.

O autuante informa que a apuração da infração não se ateve ao simples confronto entre DME e CFAMT, mas também através do SINTEGRA, inicialmente via magnética e posteriormente solicitadas as cópias das notas fiscais por correspondência e disponibilizadas pelos emitentes via FAX ou Correios, conforme atestam as cópias anexadas aos autos, fls. 40 a 113, e ulteriormente constatados o não registro dos respectivos pagamentos no livro Caixa do autuado. Esclarece que a indicação da empresa ELIAS CORREIA SOUZA no cabeçalho do “Demonstrativo do Cálculo do débito apurado”, fl. 13, e na planilha “Pagamentos não registrados no livro Caixa”, fl. 16, ocorreram em decorrência de equívoco de digitação, e em nada compromete a apuração. Enfatiza também o autuante que nada tem haver o objeto da infração 01 – cujo ICMS exigido decorre do pagamento de mercadorias e não registrados na DME e na conta Caixa, enquanto que o objeto da infração 02 se originou do saldo credor da conta Caixa apurado pelo próprio contribuinte, no confronto entre os ingressos e desembolsos regularmente registrados no seu livro Caixa, inexistindo, assim, bitributação alguma, como pretende aduzir a defesa.

Depois de examinar os elementos atinentes a essa infração e integrantes do presente Auto de Infração, verifico que, efetivamente, existe diferença entre as entradas informadas pelo autuado no período fiscalizado na DME e as notas fiscais capturadas pelo CFAMT e enviadas pelos fornecedores, fls. 40 a 113, além de não constarem registrados os respectivos pagamentos no livro Caixa.

É patente que ao ser constatado, no curso da ação fiscal, que o contribuinte não contabilizou ou escriturou notas fiscais de aquisição no livro Caixa, afigura-se a presunção legal de omissão de saídas anteriores correspondente à entrada de mercadorias não contabilizada, cuja imputação, encontra amparo no inciso IV do § 3º do artigo 2º, do RICMS-BA/97, e tratando-se de EPP inscrita no SimBahia, de acordo com o artigo 408-S do RICMS-BA/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 para elidi-la, indicando a fonte de recursos utilizada para o pagamento das citadas aquisições, o que não ocorrera no presente caso. Assim, não resta dúvida alguma quanto a ocorrência da presunção legal de omissão de saídas prevista no dispositivo supra enunciado.

No tocante às notas fiscais constando como destinatário o autuado e obtidas através do CFAMT, no trânsito de mercadorias e no trajeto para o estabelecimento do contribuinte, esclareço que nesses casos o Conselho de Fazenda, através de diversos Acórdãos publicados, já consolidou a jurisprudência em relação à aplicação da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sempre que a escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados, comprovado pelas vias de notas fiscais retidas através do CFAMT, precipuamente quando o autuado deixe de comprovar de forma inequívoca a não aquisição das mercadorias correspondentes. Além do que, no presente caso, verifico ainda, adicionalmente, que as notas fiscais capturadas pelo CFAMT todas elas foram emitidas por contumazes fornecedores do autuado e discriminam mercadorias do mesmo ramo de atividade comercial do contribuinte.

Entretanto, observo que devem ser excluídos os valores exigidos relativos aos documentos fiscais coletados juntos aos emitentes (vias fixas), haja vista que foram solicitadas através de circularização, por entender que esse procedimento é insuficiente para comprovar a efetiva aquisição, por parte do autuado, das mercadorias nelas constates. Valendo ressaltar que este Colegiado, através da Câmara Superior, Acórdão CS 1023/99, já se posicionou não acolhendo como prova de aquisição de mercadorias, as vias fixas coletadas junto aos emitentes, conforme abaixo:

“CÂMARA SUPERIOR - ACÓRDÃO CS Nº 1023/99

EMENTA: ICMS. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MULTA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE. RECURSO DE REVISTA CONHECIDO E PROVIDO para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE, visto que a simples cópia da 4ª via fixa do talonário do remetente das mercadorias não é suficiente para caracterizar a infração. Decisão por maioria.”

Ressalto também que fora observado pela fiscalização na apuração do imposto devido a concessão do crédito presumido de 8% previsto no § 1º, do art. 408-S do RICMS-BA/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Por isso, entendo restar evidenciado nos autos a caracterização parcial da infração 01, que com a exclusão das notas fiscais obtidas por circularização juntos aos emitentes, ficou reduzida do montante lançado originalmente de R\$ 9.022,49, para R\$ 5.765,21, como se verifica nos demonstrativos de apuração e de débito, a seguir apresentados.

RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS OBTIDAS COM OS EMITENTES				
NOTAS FISCAIS	EMITENTE	DATA	VALOR	PAF - fl.
406677	CER NOVA SAFRA LTDA	24/05/04	790,35	69
TOTAL DE MAIO - 2004			790,35	
411574	CER NOVA SAFRA LTDA	15/06/04	3.264,00	71
82785	SANTA ROSA LTDA	15/06/04	928,47	72
84292	SANTA ROSA LTDA	28/06/04	1.158,14	73
TOTAL DE JUNHO - 2004			5.350,61	
85658	SANTA ROSA LTDA	08/07/04	1.180,64	76
416992	CER NOVA SAFRA LTDA	08/07/04	2.633,00	77
419048	CER NOVA SAFRA LTDA	19/07/04	882,00	80
TOTAL DE JULHO - 2004			4.695,64	
423850	CER NOVA SAFRA LTDA	09/08/04	2.012,50	90
89244	SANTA ROSA LTDA	09/08/04	1.457,87	91
427825	CER NOVA SAFRA LTDA	25/08/04	552,00	93
91156	SANTA ROSA LTDA	25/08/04	2.371,71	94
TOTAL DE AGOSTO - 2004			6.394,08	
91946	SANTA ROSA LTDA	01/09/04	553,32	95
15658	JJ AGRO NEGÓCIOS LTDA	01/09/04	1.040,00	96
93446	SANTA ROSA LTDA	16/09/04	1.839,54	98
TOTAL DE SETEMBRO - 2004			3.432,86	
445738	CER NOVA SAFRA LTDA	16/11/04	880,00	101
464417	MIX DISTRIBUIDOR LTDA	27/11/04	724,82	103
TOTAL DE NOVEMBRO - 2004			1.604,82	
449364	CER NOVA SAFRA LTDA	01/12/04	550,00	104
454984	CER NOVA SAFRA LTDA	22/12/04	450,00	105
TOTAL DE DEZEMBRO - 2004			1.000,00	
20105	JJ AGRO NEGÓCIOS LTDA	02/02/05	840,00	106
TOTAL DE FEVEREIRO - 2005			840,00	
33066	ROSINA LTDA	12/03/05	4.335,00	107
TOTAL DE MARÇO - 2005			4.335,00	
499620	MIX DISTRIBUIDOR LTDA	02/04/05	757,23	108
499660	MIX DISTRIBUIDOR LTDA	02/04/05	1.579,63	109
TOTAL DE ABRIL - 2005			2.336,86	
121752	SANTA ROSA LTDA	03/06/05	3.516,89	110
TOTAL DE JUNHO - 2005			3.516,89	
7772	IMBALAGGIO LTDA	14/11/05	1.188,00	111
TOTAL DE NOVEMBRO - 2005			1.188,00	
515404	MIX DISTRIBUIDOR LTDA	09/12/05	706,93	112
TOTAL DE DEZEMBRO - 2005			706,93	

CÁLCULO DO DÉBITO COM A EXCLUSÃO DAS NOTAS FISCAIS					
VALOR APURADO A. I.	fl.	JULGAM.	ALÍQ. 17%	CRÉDITO %	DÉBITO
18.410,51	14	17.620,16	2.995,43	1.409,61	1.585,81
5.772,45	15	421,84	71,71	33,75	37,97
27.164,76	17	22.469,12	3.819,75	1.797,53	2.022,22
10.591,87	15	4.197,79	713,62	335,82	377,80
4.299,18	15	866,32	147,27	69,31	77,97
4.784,82	15	3.180,00	540,60	254,40	286,20
1.000,00	15	0,00	0,00	0,00	0,00
840,00	16	0,00	-	-	-
4.335,00	16	0,00	-	-	-
2.336,86	16	0,00	-	-	-
3.516,89	16	0,00	-	-	-
1.188,00	16	0,00	-	-	-
706,93	16	0,00	-	-	-

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO INFRAÇÃO 01						
ITEM	DATA OCORR.	DATA VENC..	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	DÉBITO	MULTA
01	31/01/04	09/02/04	1.054,88	17,0%	179,33	70,0%
02	29/02/04	09/03/04	342,88	17,0%	58,29	70,0%
03	31/03/04	09/04/04	1.111,29	17,0%	188,92	70,0%
04	30/04/04	09/05/04	5.592,35	17,0%	950,70	70,0%
05	31/05/04	09/06/04	9.328,29	17,0%	1.585,81	70,0%
06	30/06/04	09/07/04	223,35	17,0%	37,97	70,0%
07	31/07/04	09/08/04	11.895,41	17,0%	2.022,22	70,0%
08	31/08/04	09/09/04	2.222,35	17,0%	377,80	70,0%
09	30/09/04	09/10/04	458,65	17,0%	77,97	70,0%
10	30/11/04	09/12/04	1.683,53	17,0%	286,20	70,0%

Infração 02 - diz respeito a presunção de omissão de saídas apurada através de saldo credor de caixa. A defesa alega que o lançamento não poderia ser efetuado sem ponderação de que no exercício fiscalizado ocorreram ingressos provenientes de outras fontes de recursos não sujeitas a incidência do ICMS, não havendo a ocorrência do fato gerador, tais como: empréstimos, venda de ativo imobilizado e serviços prestados. Assevera que em função da exiguidade do prazo para apresentação da defesa teve dificuldades em obter os documentos comprobatórios dessas operações, compromete-se apresentá-los até a data do julgamento.

O autuante, por seu turno, informa reiterando que o saldo credor de caixa fora apurado pelo próprio autuado, vez que, as despesas efetuadas e registradas no período de 18 de março a 18 de julho de 2004, fls. 21 a 29, em seu livro Caixa, foram superiores às receitas obtidas e registradas no mesmo período. Diz que, por isso, o saldo credor de caixa se constitui em fato imponible da obrigação tributária, inteiramente distinto do que motivou a infração 01. Acrescenta que o autuado apesar de alegar origem dos recursos como não decorrentes da sua atividade comercial, entretanto deixa de apresentar os documentos comprobatórios.

Verifico que, efetivamente, como se constata na escrituração no livro Caixa, fls. 21 a 29, não resta a menor dúvida que ocorrera saldo credor de caixa no período de 18 de março a 18 de julho de 2004, na forma demonstrada nas planilhas elaboradas pela fiscalização. Ademais, também se evidencia claramente que os valores apurados nessa infração nada têm a ver com as notas fiscais capturadas pelo CFAMT elencadas na apuração da infração 01. Além da convicção de que todo e qualquer ingresso de recurso deve obrigatoriamente ser registrado no livro Caixa, o autuado não carreu aos autos elemento algum capaz de elidir a acusação fiscal.

Por tudo isso, e considerando ainda que fora deduzido o crédito presumido de 8% previsto no § 1º, do art. 408-S do RICMS-BA/97 na apuração de débito, é que entendo restar integralmente subsistente a infração 02.

Infrações 03 e 04 – versam sobre a falta de recolhimento e o recolhimento a menor do ICMS por antecipação tributária, na condição de empresa de pequeno porte referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.

A defesa alega que não constam dos autos a cópias das notas fiscais apontadas no demonstrativo de apuração e que a fiscalização valeu-se da listagem do CFAMT. Ressalta que a fiscalização se equivocara ao lhe atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, por não ser devido ao destinatário e sim ao remetente por força de Convênio celebrado entre a Bahia os estados de origem das mercadorias. Enfatiza que de acordo com o RICMS-BA/97, a cobrança do substituído como responsável solidário deve ser precedida à cobrança do substituto, depois de esgotadas todas as possibilidades de sua exigência.

Ao proceder a informação fiscal, o autuante esclarece que todas as notas fiscais que embasaram as duas infrações encontram-se devidamente colacionadas aos autos e é do conhecimento do autuado, pois, apenas fez a junção das notas fiscais em um só título, fl. 39 a 112, “Notas fiscais não antecipadas e não registradas”, em razão de ao mesmo tempo, constituírem elemento probante das infrações 01 e 03.

Esclarece que as mercadorias objeto da cobrança do ICMS relativo à antecipação tributária foram farinha de trigo, mistura para bolo, bebida alcoólica, sucos de fruta, pilha e chocolate, conforme se verifica a discriminação nas respectivas notas fiscais.

Ressalta que é de responsabilidade do destinatário o recolhimento do imposto devido, tendo em vista que não existe convênio ou protocolo que preveja a substituição tributária entre a Bahia e a unidade federada de procedência das mercadorias adquiridas na forma prevista pelo art. 371 do RICMS-BA/97.

Constato, da análise das peças atinentes a essas duas infrações que estão devidamente caracterizadas a exigência da antecipação do ICMS, seja pela falta de recolhimento, seja pelo recolhimento a menos, conforme se verifica nos demonstrativos de apuração, fls. 31 a 34 e 36, eis que, estão discriminadas todas as notas fiscais que resultaram na exigência do débito, bem como, demonstrado o cálculo montante devido. As notas fiscais que embasaram a apuração encontram-se colacionadas aos autos, fls. 40 a 112, infração 03, e fls. 37 e 38, infração.

Não assiste razão ao autuado quando aduz que o imposto deve ser cobrado do remetente, tendo em vista que inexistia convênio e protocolo entre a Bahia e o estado de origem das mercadorias, Minas Gerais denunciou o convênio, sendo, portanto, de responsabilidade do destinatário o

pagamento da antecipação. Ademais, verifico que as mercadorias constantes das notas fiscais objeto das infrações 03 e 04 são, efetivamente, farinha de trigo, mistura para bolo, bebida alcoólica, sucos de fruta, pilha e chocolate, enquadradas, portanto, no regime de substituição tributária.

Entretanto, do mesmo modo que procedi à exclusão das notas fiscais obtidas através de circularização junto aos fornecedores do autuado, também utilizadas pela fiscalização na apuração de infração 01, por entender como insuficiente comprovação das aquisições de mercadorias, mantidas como comprovadas, tão-somente, as notas fiscais coletadas pelo CFAMT, excluo também da apuração da infração 03 as notas fiscais que não se originaram do CFAMT, as quais se encontram destacadas em negrito na planilha de exclusão da infração 01.

Por tudo isso é que entendo restar evidenciado nos autos caracterizada parcialmente a infração 03. O valor do débito lançado originalmente no valor de R\$ 6.328,33, passa para R\$ 788,03, consoante o demonstrativo de débito.

DEMONSTRATIVO DE DEBITO INFRAÇÃO 03

ITEM	DATA OCORR.	DATA VENC..	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	DÉBITO	MULTA
23	31/03/04	09/04/04	381,82	17,0%	64,91	70,0%
24	30/04/04	09/05/04	852,00	17,0%	144,84	70,0%
25	31/05/04	09/06/04	2.487,00	17,0%	422,79	70,0%
26	30/06/04	09/07/04	217,60	17,0%	36,99	70,0%
27	31/07/04	09/08/04	276,47	17,0%	47,00	70,0%
30	30/11/04	09/12/04	420,59	17,0%	71,50	70,0%
TOTAL DO DÉBITO DA INFRAÇÃO 03					788,03	

Já em relação à infração 04, do mesmo modo, por não incluir nota fiscal alguma obtida junto aos emitentes, notas fiscais n^{os} 14007 e 14117, fls. 37 a 38, mantenho integralmente essa infração.

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

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **140764.0027/06-5**, lavrado contra **VALDECI ALVES RIBEIRO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 13.857,42**, acrescido das multas de 70% sobre **R\$ 12.532,42**, e 50% sobre **R\$ 1.325,00**, previstas no art. 42, incisos III e I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO– JULGADOR