

A. I. Nº - 206828.0004/06-0  
AUTUADO - FLORÍSIO ALVES MOREIRA NETO  
AUTUANTE - LUIZ CARVALHO DA SILVA  
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
INTERNET - 20. 09. 2007

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0286-01/07**

**EMENTA:** ICMS. 1. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA “CAPITAL REALIZADO”. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes 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. Revisão realizada pela ASTEC, com base na proporcionalidade reduz o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. 2. 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. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Demonstrada a existência de saldos credores de Caixa. Com base na revisão efetuada pela ASTEC, o valor do débito foi reduzido. Infração mantida parcialmente. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração comprovada. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. Infração caracterizada. b) FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO. É vedada a utilização de crédito nos casos do imposto não estar destacado no documento fiscal. Infração comprovada. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. a) FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS RELATIVAS À SAÍDA DE BRINDES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração caracterizada. b) FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração confirmada. c) EXTRAVIO. MULTA. Infração comprovada. Rejeitadas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2006, exige ICMS no valor de R\$ 114.701,77 e aplica multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 4.744,90, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades:

01 – deixou de recolher o ICMS, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, no exercício de 2001, exigindo imposto no valor de R\$ 93.017,97, acrescido da multa de 70%. O contribuinte manteve na contabilidade obrigações já pagas, ocultadas no título de Razão como Resultado de Correção Monetária do Capital Realizado, que foi creditado também em contrapartida com o Caixa e com a conta de estoques de mercadorias substituídas, conforme se verifica nas cópias de folhas dos livros Razão e Diário. Intimado para esclarecer a origem dos valores registrados no referido título contábil, apresentou um Relatório de Informações Contábeis do Ano de 1999/2002, acompanhado das folhas 19 a 21 do livro Razão Analítico, que nada esclarecem, já que tais registros não guardam relação com aqueles referentes aos livros Diário e Razão, anteriormente apresentados;

02 – deixou de recolher o ICMS, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de fevereiro a julho e outubro 2002, sendo exigido imposto no valor de R\$ 14.000,86, acrescido da multa de 70%. Os estouros de caixa estão discriminados nos demonstrativos mensais e no resumo anexos, acompanhados de cópia da conta Caixa extraída do livro contábil Razão Analítico, assim como de cópia de todos os documentos relativos a exclusões de recebimentos e inclusões de pagamentos;

03 – 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 Anexo 88 [inciso II do art. 353 do RICMS/97], correspondentes aos meses de abril, junho, agosto e outubro de 2001, janeiro, março, maio e novembro de 2002, exigindo imposto no valor de R\$ 283,46, acrescido de multa de 60%, de acordo com o Demonstrativo do Cálculo da Diferença do ICMS Devido por Antecipação, junto com uma cópia de cada nota fiscal relacionada, bem como dos DAE's relativos aos recolhimentos a menos;

04 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no mês de julho de 2001, exigindo ICMS no valor de R\$ 7.236,25, acrescido da multa de 60%. O crédito diz respeito a veículo de carga adquirido através da Nota Fiscal nº. 42.039, sendo o crédito apropriado em desacordo com a legislação então vigente, conforme Auditoria do Crédito Indevido e cópia da nota fiscal e da folha do livro Registro de Entradas no qual se deu a escrituração;

05 – deixou de recolher, no prazo regulamentar, o ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de setembro de 2001, sendo exigido imposto no valor de R\$ 120,08, acrescido da multa de 70%. Consta que o contribuinte promoveu a distribuição, sem emissão de notas fiscais, de brindes recebidos através de nota fiscal não registrada, conforme documento anexo e Demonstrativo de Cálculo do ICMS a Recolher;

06 – deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, em relação a notas fiscais capturadas no CFAMT – Sistema de Controle Informatizado de Mercadorias em Trânsito, no mês de novembro de 2001, resultando no valor total de R\$ 144,90, correspondente a 10% do valor das mercadorias, conforme Demonstrativo do Cálculo da Multa, acompanhado das vias dos documentos fiscais, que foram entregues ao contribuinte;

07 – extraviou documentos fiscais. É acrescentado que apesar de intimado por duas vezes, o contribuinte deixou de apresentar 147 notas fiscais de venda a consumidor, 2.113 notas fiscais modelo 01 e 268 cupons de leitura de ECF, totalizando 2.528 documentos fiscais extraviados,

referentes ao exercício de 2002, conforme demonstrativo, cópia de folhas do livro Registro de Saídas e declaração de 21/06/2006 prestada pelo contribuinte, sendo aplicada a multa fixa no valor de R\$ 4.600,00;

08 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a imposto não destacado na Nota Fiscal nº. 021.616, lançada em 30/03/2001, conforme cópia de folhas do livro Registro de Entradas, anexas, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 43,15, acrescido da multa de 60%.

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação às fls. 241 a 252, argüindo como primeira preliminar de nulidade o cerceamento do direito de defesa, enfatizando que o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988 assegura o citado direito e que o inciso XXXV, do mesmo artigo, adverte que nenhuma lesão ou ameaça a direito seja excluída da apreciação do Poder Judiciário. Acrescenta que a cobrança de imposto com excesso é crime previsto no art. 316, § 1º, do Código Penal.

Com base nos ditames dos Direitos Tributário e Penal, no que diz respeito à lei e à tipicidade, a acusação e a cobrança do tributo devem ser bem claras e precisas, a fim de que a parte contrária saiba do que está sendo acusada, para que possa exercitar seu inalienável direito de defesa, em toda sua plenitude. Chama a atenção aqui, para o fato do Auditor Fiscal não esclarecer nem apresentar prova inequívoca das acusações que faz, a exemplo daquelas referentes à infração 01, quando se refere ao valor de R\$ 345.127,02 como sendo o “saldo anterior” do exercício de 2001, sem apresentar a mínima informação de quando e como tal importância surgiu.

Referindo-se ao Auto de Infração nº. 191828.0001/04-0, lavrado em 22/03/2004, no qual fora consignado que o autuado deixara de comprovar a liquidação referente ao exercício de 2000, sendo a base de cálculo correspondente ao valor de R\$ 153.943,76, não poderia o autuante utilizar-se de valor diverso, como saldo oriundo daquele exercício. Apresentou as seguintes indagações: Qual a constituição do valor agora utilizado? Nele está embutido o total cobrado no Auto de Infração anterior? Como o autuante chegou ao mesmo? Observou que, desse modo, o Auto de Infração padece de falta de clareza e objetividade, impossibilitando a sua defesa.

Ressalta que o Auto de Infração se refere a “omissão de saídas”, tanto na infração 01 como na infração 02, necessitando, portanto, de acordo com o transrito art. 333, inciso I, do CPC - Código de Processo Civil, de prova cabal de sua ocorrência, a ser apresentada pelo fisco, sob pena de ficar restrito a alegações e deduções. Afirma que a imposição tributária não pode ser feita com base em mero indício, devendo o autuante provar que houve a omissão pretendida, não cabendo ao sujeito passivo, de forma contrária, provar que não cometeu o ilícito.

O autuante não desincumbiu-se do ônus de provar as alegadas omissões, nem demonstrou como estaria o caixa e o estoque de sua empresa, além de não ter salientado se o valor objeto da autuação anterior não estaria sendo objeto de nova cobrança. O sujeito passivo se insurge contra o fato de dois prepostos fiscais terem apurado bases de cálculo em importâncias divergentes. Acrescenta não terem sido prestados os necessários esclarecimentos quanto à sua capacidade de gerar negócios no montante apurado, quanto ao seu caixa e ao estoque. Diz estar anexando um demonstrativo que evidencia que os dados do autuante não refletem a realidade.

Argui que sendo a atividade administrativa vinculada, o funcionário público precisa atender às disposições da legislação, sob pena do seu ato vir a ser anulado e, ainda, se sujeitar às possíveis sanções pertinentes. Como nas infrações 01 e 02 o autuante trata de “omissão de saídas”, se esse fato realmente ocorreu, foi em um determinado lugar, portanto, de acordo com o art. 39, inciso II e no § 1º, do RPAF/99, era nesse lugar onde deveria ser lavrado o Auto de Infração. Observa que, no entanto, o Auto de Infração foi lavrado em local diverso, onde nenhuma infração foi cometida, o que torna seu ato viciado e, portanto, nulo.

Referindo-se às infrações 03 e 04, alega que o autuante utilizou como base de cálculo valores que não correspondem aos documentos fiscais, a exemplo dos valores R\$ 265,41, R\$ 219,94 e R\$ 131,41,

além de citar dispositivos do RICMS que não lhe dão respaldo. Diz, ademais, que o autuante deixou de considerar o crédito a que tinha direito em relação à Nota Fiscal 42.039, acrescentando que pelo tempo decorrido, já teria adquirido direito ao uso integral do referido crédito, sob pena do Estado estar se locupletando, por receber mais do que o devido.

Pugnando pela nulidade do Auto de Infração, abordou vários pontos que entende como básicos.

1) O autuante feriu o princípio constitucional da legalidade, pois no enquadramento legal referente a todas as infrações citou tão somente os dispositivos do RICMS/BA, descumprindo o disposto no art. 2º, inciso II da CF/88, que trata de lei e não de regulamento, já que a finalidade deste é dar aplicabilidade à lei e não criar tributos. Sendo o tributo uma obrigação de acordo com a lei, nenhum outro diploma pode criar obrigação tributária, senão a própria lei.

2) Transcrevendo o inciso I, do art. 150, da CF/88, argumenta que o fato gerador somente pode ser criado por lei e não por regulamento, afirmando que a lei referida é o Código Tributário Nacional, que alçado à condição de Lei Complementar à Constituição, estatui, de igual modo, em seu art. 114, que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei. Acrescenta que com base no disposto no transcrito inciso LV, do art. 5º, da CF/88, não se pode argüir que em sede administrativa não se pode observar os preceitos constitucionais. Realça que sua impugnação está calcada na CF/88 e no CTN e que se tais comandos não forem observados pela administração pública, todos os atos serão nulos de pleno direito, como são as cobranças feitas através deste Auto de Infração.

Salienta que o autuante deixou de apreciar o contexto de sua empresa, para verificar se fora omitida a entrada de uma grande quantidade de mercadorias que justificasse a cobrança no montante exigido na infração 01. Não verificou se o giro comercial suportava uma cobrança de tal magnitude, nem averiguou se seu estoque e saldo de caixa são compatíveis.

Considerando que dentre os produtos por ele comercializados, 80% correspondem a farinha de trigo, que tem tributação específica, 5% se referem a mercadorias enquadradas na substituição tributária e apenas 15% são relativos a mercadorias tributadas normalmente, não admite que seja devedor de quantias tão vultosas, principalmente através das infrações 01 e 02. Aduz que nessas duas infrações fala-se em “omissão de saídas de mercadorias”, sem informar de que mercadorias se tratam. Afirma que de farinha de trigo não poderia ser, assim como também não poderia se tratar de mercadorias submetidas à substituição tributária, por representar apenas 5% de seu movimento. Como também não poderia se referir a mercadorias com tributação normal, o Auto de Infração está cobrando ICMS à revelia da lei.

O autuado argui que a lei diz que o fato imponível é uma operação em razão da qual há uma circulação de mercadorias, sendo esta circulação físico-econômico-jurídica, que faz surgir o fato gerador do ICMS. Como o autuante não provou como se deu o fato gerador do imposto lançado no Auto de Infração, não pode o impugnante se defender.

3) Considerando que os fatos narrados no Auto de Infração não são típicos, por não estarem descritos na lei, manifesta o entendimento de que não são suficientes e capazes de gerar imposto. Ilustrando a ausência de tipicidade, afirma que na verificação de estouro de caixa decorrente da falta de contabilização de um empréstimo bancário, na realidade ocorre uma omissão de lançamento, porém não de saída de mercadorias. A omissão de empréstimo bancário não está prevista como fato gerador do ICMS porque não é um fato típico, não se encaixando no tipo previsto em tese pelo legislador. O autuante não levou isso em consideração, no caso da infração 01, onde a cobrança se deveu à “*falta de esclarecimento*” e onde é argüido “*que os registros não guardam relação com os livros Diário e Razão...*”, argumentando que a lei não diz que tais constatações são fatos geradores de ICMS.

Ressalta que o autuante não poderia se apoiar em explicações solicitadas ao impugnante para efetuar o lançamento, considerando que sendo a atividade administrativa vinculada, independe

de opinião e de explicações. O preposto fiscal teria que buscar a certeza quanto à ocorrência do fato gerador do ICMS, já que a situação fática é típica. Indaga, então, como poderia ter ocorrido omissão de saídas de mercadorias tributáveis (infração 01), se 80% de sua comercialização é com farinha de trigo, que já entra no estabelecimento com o imposto pago e se não houve notas fiscais capturadas pelo CFAMT?

Argüi que para haver omissão de saídas, necessariamente tem que ter ocorrido, primeiramente, omissão de entradas. Entretanto, o autuante não encontrou qualquer omissão de entradas, o que fere o princípio da lógica. Esse fato se repetiu na infração 02. Os documentos anexados provam que não houve estouro de caixa e sim saldo suficiente. Alega que mesmo admitindo-se que o autuante estivesse certo, como ficariam nos exercícios seguintes as contas Caixa, Mercadorias e Fornecedores? Entende que os fatos narrados no Auto de Infração não são previstos pelo legislador como suficientes para gerar ICMS.

4) Alega ter ocorrido ilegitimidade passiva, afirmando que na auditoria de caixa foram envolvidas outras empresas, citando a Comercial Anjos & Freire Ltda., CNPJ 34.355.800/0001-47, a Tuboflex Indústria e Comércio Ltda., CNPJ 02.768.895/0001-34, além de ter sido utilizada a Inscrição Estadual nº. 43.398.269, que não é do autuado. Assevera não ter qualquer vínculo com essas empresas. E pergunta: como pode defender-se, se a autuação foi feita em nomes diversos?

5) Afiança ter ocorrido duplicidade de fiscalização, haja vista que através do Auto de Infração 191828.0001/04-0 fora fiscalizado no período de 01/01/1999 a 31/12/2003, estando, deste modo, sendo fiscalizado pela segunda vez em relação ao mesmo período. Pergunta qual é o preposto fiscal que está correto ao elaborar as exigências tributárias.

6) Observa que em relação à cobrança feita com base na Auditoria de Contas do Passivo, cujo saldo de 2001 foi de R\$ 547.164,54, no qual estava embutido o valor de R\$ 345.127,02, referente ao saldo do ano de 2000, este valor já se encontrava coberto pela prescrição quinquenal, sendo, no entanto, cobrado através da infração 01, sem a observação dessa prescrição.

Alega que em virtude da vinculação da atividade administrativa, o agente tem que fazer o que a lei mandar e não com base em documentos outros, salientando que através do documento de fl. 233 não dissera que houvera extraviado documentos, mas que os entregara ao Auditor Fiscal anterior, que os solicitara verbalmente, sem protocolo, motivo pelo qual não sabe onde os referidos documentos se encontram, podendo até mesmo se encontrar com o preposto fiscal que o antecedeu. No entanto, a infração 07 baseou-se na citada declaração. Pergunta: se o autuante já dispunha de instrumentos para cobrar, por que exigi a declaração do impugnante? Com base em que lei?

Destaca que o autuante cobrou ICMS sem a existência do fato gerador, em desatenção aos princípios da legalidade e da tipicidade; incluiu nos autos documentos de outros contribuintes; desatendeu aos princípios da administração pública e do direito tributário, por usar situações não previstas em lei para a imposição contida no Auto de Infração; procedeu em arreio da CF/88, do CTN e da Lei. Portanto, o Auto de Infração é nulo de pleno direito.

Requer que seja declarada a nulidade do Auto de Infração, a fim de que não sejam feridos os princípios constitucionais e infraconstitucionais invocados, por considerar que a imposição tributária somente deve ser feita com absoluta obediência aos ditames legais, sob pena de ser considerado também improcedente.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 279 a 287, esclarecendo que o sujeito passivo insurgiu-se apenas contra as infrações 01 a 04 e 07, não fazendo qualquer menção em relação às demais, pelo que as reconhece como procedentes.

Em relação às argüições do autuado, concernentes à falta de observação do seu direito de defesa, afirma que em momento algum esse direito foi violado, e que mesmo antes de promover o

lançamento de ofício, não por dúvida se deveria ou não autuar, mas por apreço aos princípios da justiça fiscal, foi-lhe dada a oportunidade de esclarecer a natureza da origem de valores constantes de sua contabilidade (fl. 10), especialmente no título de razão Resultado de Correção Monetária do Capital Realizado, quando recebeu, em resposta, um “Relatório de Informações Contábeis” acompanhado de anexos (fls. 27 a 30), que nada esclareceu, não restando outra alternativa senão a autuação.

Quanto ao questionamento se o valor de R\$ 153.943,76, base de cálculo de Auto de Infração anterior estaria embutido no montante de R\$ 345.127,02, saldo anterior incluído na base de cálculo do presente Auto de Infração, salienta que não, esclarecendo que aquele valor encontrava-se abrigado na conta de Fornecedores e este na conta de Resultados de Correção Monetária do Capital Realizado, utilizada para ocultar valores pagos anteriormente e não lançados, para evitar o estouro do caixa. Acrescenta que o saldo da última conta foi transferido para Lucros Acumulados (fl. 19), de modo que valores registrados no passivo, de maneira surpreendente, se transformaram em resultados positivos, como consta do balanço de fl. 25.

Ressalta que o “Demonstrativo Contábil Ref. Ano 2001”, acostado aos autos pela defesa à fl. 254, vem confirmar a acusação de que valores pagos ou inexistentes eram mantidos na escrituração contábil do impugnante, sustentando a presunção legal de que pagamentos foram efetuados com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Alega que os demonstrativos anexados às fls. 255/256 nada provam.

No tocante à reclamação defensiva referente ao local da lavratura do Auto de Infração, aduz que de acordo com o § 1º, do art. 39, do RPAF/99, o mesmo pode ser lavrado tanto no estabelecimento do contribuinte, quanto na repartição fiscal, constando no Auto de Infração que a sua lavratura se deu na INFRAZ Vitória da Conquista.

Quanto à alegação de que em relação às infrações 03 e 04 a base de cálculo não coincide com os valores dos documentos, esclarece em relação à primeira, que parte do imposto já houvera sido recolhido, não podendo, dessa forma, a base de cálculo ser a mesma do documento. Como o imposto relativo a essa infração é devido por antecipação, tem uma fórmula de cálculo específica, conforme explicitado no demonstrativo de fl. 209, onde se vê que o ponto de partida para o cálculo é justamente o valor da operação constante de cada nota fiscal, sendo que a base de cálculo é aquela que multiplicada pela alíquota interna (17%), gera o débito calculado no referido demonstrativo. Já em relação à infração 04, inexiste a alegada divergência, uma vez que a base de cálculo consignada no Auto de Infração é a mesma verificada na citada nota fiscal.

Tratando do crédito referente à Nota Fiscal 42.039, argüi ser inegável o direito do autuado, ressaltando que, entretanto, este somente poderia ser utilizado na razão de 1/48 mensais e na proporção das mercadorias tributadas, em relação ao total das operações de vendas. Salienta que, para tanto, o contribuinte está obrigado a preencher o documento denominado CIAP – Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente, estando esta orientação no demonstrativo de fl. 223 dos autos.

Contestando as alegações defensivas correspondentes à ofensa ao princípio da legalidade, transcreveu o art. 19, do RPAF/99.

No que diz respeito à argüição de ausência de fato gerador, salienta que o julgamento quanto à negação da aplicação do RICMS, foge da competência do CONSEF, de acordo com o art. 55, inciso I, do RPAF/99, que transcreveu. Acrescenta que, de qualquer forma, a ocorrência do fato gerador das infrações 01 e 02 está tipificada no art. 2º, § 3º, incisos I e III, do RICMS/97. Observa que o fato de apenas uma nota fiscal relacionada no CFAMT ter constado do Auto de Infração, não se constitui em prova de que mercadorias não tenham entrado no estabelecimento sem documentação fiscal. Tratando da proporção de mercadorias tributáveis, enfatiza que isso já foi discutido no julgamento do Auto de Infração 191828.0001/04-0, quando a 3ª JJF e a 2ª CJF (Acórdão

CJF 0120-12/05) concluíram ser inaplicável esse princípio, por falta de respaldo na jurisprudência do CONSEF e na legislação do ICMS vigente no Estado da Bahia.

Contesta a alegada ausência de tipicidade, afirmado que atendeu as disposições legais previstas no RICMS/97, quando buscou adequar os fatos às normas, tendo descrito com riqueza de detalhes as ocorrências constatadas na contabilidade do contribuinte. Diz ter buscado informações quanto à natureza do saldo referente à correção monetária do capital realizado, por ter considerado estranho que um capital de R\$ 15.000,00 pudesse apresentar uma correção tão elevada, tendo em vista a extinção da correção monetária desde 1996. Frisa que a resposta insuficiente do sujeito passivo, aliada aos lançamentos comprovadamente irregulares descritos à fl. 11, conduziu à autuação, com a inclusão do saldo inicial de R\$ 345.127,02, o que descharacteriza a afirmação de que a infração 01 fora motivada simplesmente por falta de esclarecimento.

Assevera que não tem fundamento a afirmação de que teria informado ao autuado e à sua contabilidade que não iria cobrar o imposto, que teria considerado a empresa idônea (ou inidônea), por não fazer juízo de valor quando está fiscalizando, e muito menos fez qualquer comentário quanto ao montante de suas operações de circulação de mercadorias. Sobre o questionamento de que 80% das saídas se referiam a farinha de trigo, alegou que nada garante que as saídas omitidas não incluem entradas desse produto no estabelecimento sem documentação fiscal e, consequentemente, sem pagamento do imposto. Complementou que o Sistema CFAMT não captura todas as notas fiscais que circulam no Estado da Bahia.

Contrapõe a alegação de ilegitimidade passiva em relação à infração 02, esclarecendo que nos demonstrativos de Auditoria de Caixa, em quatro casos foram utilizados formulários anteriores, nos quais permaneceram indevidamente os dados correspondentes, quando deveriam ter sido atualizados com os dados do contribuinte fiscalizado. Esse fato ocorreu nos demonstrativos referentes aos meses de abril e novembro de 2001 e de 2002, observando que o exercício de 2001 não foi autuado, tendo servido tão somente para apuração do saldo inicial de 2002. Explica ter ocorrido a inclusão indevida de inscrição estadual diversa nos meses de julho e agosto dos dois exercícios, pela mesma razão. Ressalta, entretanto, que os números constantes em todos os demonstrativos se referem ao autuado e não a outro contribuinte, bastando verificar a seqüência dos saldos transportados de um mês para outro, bem como cotejar os totais dos recebimentos e pagamentos registrados nos demonstrativos questionados, coluna Livro Caixa, com os da conta Caixa integrante do Razão do autuado (fls. 90, 108, 114, 129, 156, 172, 177 e 192). Salienta que por não se tratar de vício insanável, retificou os demonstrativos apontados, anexando-os às fls. 288 a 296. Transcreveu o § 1º do art. 18 do RPAF/99, afirmando que a correção efetuada afasta a ventilada nulidade desse item da autuação.

Ao tratar da aventada duplicidade de fiscalização, abordada pela defesa ao se referir ao Auto de Infração nº. 191828.0001/04-0, afirma que as duas autuações estão corretas, considerando que a fiscalização anterior homologou apenas os exercícios de 1999 e 2000, tendo avançado até 31/12/2003 apenas em relação às infrações 01.05.01 e 07.01.02, relativas à falta de estorno de crédito e a antecipação tributária. Na presente fiscalização foram observados rigorosamente os fatos objeto da autuação anterior, não tendo ocorrido, em absoluto, cobrança em duplicidade.

Referindo-se à argüição de prescrição quinquenal, baseada na consideração de que na Auditoria de Contas do Passivo (infração 01) estaria embutido saldo do exercício de 2000, alega que certamente a defesa queria se referir à decadência, esclarecendo, no entanto, que os lançamentos contábeis realizados para despistar os valores registrados no passivo aconteceram no exercício de 2001, sobre o qual repercutiu. Ademais, quando o art. 2º, § 3º, inciso III, do RICMS/BA, se refere à “manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes”, não especifica “quando” foram pagas, mas apenas “que” foram quitadas e permaneceram na escrituração como não pagas, sendo o imposto devido, inclusive sobre o saldo anterior ao exercício de 2001.

No tocante à acusação de falta de segurança em relação à imposição contida na infração 07, salienta que o contribuinte praticamente confessou o extravio dos documentos fiscais que inviabilizaram a apuração do montante real da base de cálculo pelo levantamento de estoques.

Prosseguindo, acrescenta ter a defesa se limitado a levantar preliminares, sem adentrar no mérito das questões, nem contestar os valores autuados, sendo, portanto, aceitos como corretos, além de ter admitido tacitamente a procedência das infrações 05, 06 e 08, já que não as impugnou.

Conclui, informando ter efetuado correções nos cabeçalhos de algumas folhas da Auditoria de Caixa, entretanto sem implicar em alteração nos valores autuados. Sugere a manutenção do Auto de Infração.

Tendo sido cientificado quanto ao teor da informação fiscal, o sujeito passivo apresentou nova manifestação às fls. 301 a 307, observando, a princípio, que o número do processo consignado na intimação diverge daquele constante das demais peças processuais.

Em seguida, chama a atenção para o fato de o autuante ter concluído sua informação fiscal requerendo a procedência do Auto de Infração, por entender que se fará justiça. Indaga, então, se nos levantamentos fiscais foi buscada a justiça, apresentando, para tanto, a conceituação do jurista Domício Ulpiano para o termo “justiça”. Discorre a respeito da limitação ao poder de tributar, estatuído pelo art. 150, da CF/88. Argüi que o fisco, ao não encontrar a situação necessária à ocorrência do fato gerador, buscou chegar a um determinado ponto, por via reflexa, para fazer a imposição tributária, não se podendo falar, desse modo, em justiça, já que se está procurando dar ao Estado o que não é seu.

Alega que o autuante está cobrando imposto com base em lançamento contábil, que não é fato gerador do ICMS, afirmando que houve saída de mercadorias, que se constitui no fato gerador, por meio da utilização de uma “presunção”, ferindo, assim, a Portaria nº. 455/98, notadamente o seu art. 5º, inciso III, já que não realizou levantamento físico de estoque, mesmo porque esse procedimento não poderia ser adotado, por se referir a exercício passado.

Conforme Demonstrativo de Compras (fl. 308) aduz que no exercício de 2001, o percentual de compras de mercadorias isentas e substituídas foi de 83,92%, o que resulta em 16,08% de compras de mercadorias tributadas; já no exercício de 2002, os percentuais foram de 89,45% e 10,55%, respectivamente. Argumenta que, dessa forma, não poderia ter omitido mercadorias ainda não tributadas nos montantes cobrados na autuação. Diz que em relação ao Auto de Infração 191828.0001/04-0, o Parecer ASTEC concluirá pelos percentuais de 80,23% para mercadorias com substituição tributária e isentas e de 19,77% para as mercadorias tributadas normalmente (fls. 309/310), asseverando que o Auto de Infração em lide deve ser julgado nulo e improcedente.

Objetivando demonstrar ser inadmissível a ocorrência das pretensas omissões, o autuado anexou cópias reprográficas do livro Registro de Entradas e de notas fiscais de compra de produtos de farinha de trigo dos exercícios de 2001 e 2002 (fls. 312 a 426), observando que a esse fato chama-se no Direito Penal de “crime impossível”. Juntou um Demonstrativo de Compras do mês de novembro de 2006, junto com as cópias de notas fiscais por amostragem (fls. 427 a 445), de forma a deixar patente a justeza dos percentuais mencionados, referentes às aquisições de mercadorias.

Citando frase do Ministro do STF – Superior Tribunal Federal, “Marco Aurélio”, relativa ao ônus da prova, alega que o autuante não provou a existência das pretensas omissões, argüindo que se não provou, as mesmas não existem. Afirma que o impugnante não pode fazer prova de fato negativo, o que representa cerceamento do seu direito de defesa. Enfatiza que um lançamento contábil pode ser um indício de fraude, porém ninguém pode ser condenado por um indício.

Insurge-se contra a idéia do autuante de fazer prevalecer o princípio da legalidade, por ter se servido apenas do RICMS, sem contestar que sua finalidade é tão somente a de dar aplicabilidade à lei. Diz que ao tornar lançamento contábil em fato gerador do ICMS, o autuante se esqueceu da

tipicidade, dos princípios que regem o direito público e outros já citados na defesa. Argüi que o autuante afirmou que sua escrituração não merece fé, porém a utilizou para servir de base para a cobrança sobre o valor de R\$ 345.127,02, inclusive. Salienta não ter sido esclarecido sobre o saldo anterior no valor de R\$ 153.943,76, que tinha sido expurgado daquele montante, asseverando que ao utilizar um saldo anterior, como foi feito, o mesmo foi tributado em duplicidade.

Discorda da afirmativa do autuante de ter sido observado o princípio da tipicidade, alegando que a autuação está amparada em disposições regulamentares e não na lei. Entende que o preposto fiscal se contradisse quando afirmou que não duvidou sobre o montante das operações realizadas, já que admitiu ter havido omissões de saídas com base em um lançamento contábil. Afirma que não fizera nenhuma afirmação leviana em sua peça defensiva, apenas discordando da autuação no caso de emanar algo contra a lei.

Salienta que a apuração da base de cálculo não foi observada dentro do critério legal. Assevera ter dito a verdade também em relação ao extravio dos documentos, bem como que nos autos havia documentos em nomes diversos, conforme reconhecido pelo autuante, observando não ser seu dever conferir todos os elementos para descobrir que o documento é legítimo.

Reitera todos os termos da defesa, pugnando pela nulidade do Auto de Infração ou pela sua improcedência, salientando a cobrança feita a destempo em relação ao exercício de 2001, bem como o desrespeito à Portaria nº. 455/98, notadamente o art. 5º, inciso III.

Considerando inexistir nos autos a comprovação de que o sujeito passivo tivesse recebido cópias dos demonstrativos elaborados pelo autuante, bem como das notas fiscais coletadas através do Sistema CFAMT, esta 1ª JJF, em pauta suplementar (fl. 448), deliberou que o processo fosse encaminhado à INFRAZ Vitória da Conquista, para que fosse entregue ao autuado, cópias reprográficas dos papéis de trabalho constantes das fls. 11, 31 a 59, 209, 223, 228, 230, 232 e 234, assim como das notas fiscais do CFAMT (fls. 229 e 231) que foram utilizadas no levantamento fiscal, além da solicitação de diligência. Naquela oportunidade, deveria ser informado ao sujeito passivo quanto à reabertura do prazo de defesa em 30 (trinta) dias. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

Através de Recibo e Intimação (fls. 450 e 456) foi atendida a determinação contida no Termo de Diligência, sendo entregues ao sujeito passivo os documentos recomendados, quando também foi reaberto o seu prazo de defesa.

Em manifestação de fl. 458, o autuado argumenta que os documentos que lhe foram entregues em nada alteraram a verdade dos fatos, reforçando, entretanto a sua tese, por militar contra o autuante, que lançara descrédito em relação ao CFAMT, considerando que às vezes o utilizara para exigir imposto, enquanto em outras o desacreditou.

Reitera as manifestações anteriores, destacando que os índices de compra de farinha de trigo estão de acordo com a realidade, pelo que não seria possível a prática de “omissão de saídas”, como pretende o autuante. Pugna pela improcedência do Auto de Infração.

Às fls. 459/460 o autuante novamente se pronunciou, quando reiterou todos os termos da informação fiscal. No que se refere à alegação defensiva de que não ocorreu a omissão de saídas de mercadorias apontada pela fiscalização, salienta que de acordo com o § 3º, do art. 2º, do RICMS/97, a manutenção no passivo contábil da empresa, de obrigações já pagas ou inexistentes, constitui presunção legal de “*omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção*”. Alega ser incontestável que a contabilidade do autuado contém valores ocultados em contas do Patrimônio Livre, fato comprovado no Auto de Infração e explicitado na Informação Fiscal.

Observa que a argüição de que mais de 80% das entradas de mercadorias no estabelecimento se refere a produtos substituídos ou isentos não tem amparo na legislação estadual nem na

jurisprudência do CONSEF. Quanto à insinuação de que lançara dúvidas quanto à competência do CFAMT, assevera ser este um instrumento valioso a auxiliar o fisco na apuração de fraudes, insistindo, porém, quanto ao entendimento de que esse sistema não captura todas as notas fiscais que circulam pelo Estado da Bahia, não deixando de ser, no entanto, uma ótima ferramenta auxiliar da fiscalização.

Considerando as alegações defensivas correspondentes às infrações 01 e 02, de que comercializa de forma preponderante com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária e/ou não sujeitas à tributação pelo ICMS, esta 1ª JJF, em pauta suplementar (fl. 463), deliberou que o processo fosse encaminhado à ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF, para que fosse designado diligente revisor, a fim adotar as seguintes providências:

01) procedesse a verificação, “in loco”, com base nos livros e documentos fiscais do autuado, quanto aos percentuais concernentes às mercadorias por ele adquiridas nos exercícios de 2001 e 2002, no que diz respeito àquelas sujeitas à antecipação tributária, referentes a mercadorias isentas e relativas a mercadorias tributadas normalmente, apresentando os respectivos dados percentuais para cada exercício;

02) Com base nos resultados apurados, elaborasse novos demonstrativos, apontando, com base nas omissões detectadas nas infrações 01 e 02, os valores da base de cálculo e do imposto devido, aplicando a proporcionalidade encontrada em relação às mercadorias com tributação normal.

Posteriormente, o processo deveria ser encaminhado à Repartição Fazendária, para que fossem entregues ao sujeito passivo cópias do Parecer Técnico emitido pelo diligente e do Termo de Diligência, devendo ser concedido o prazo de 10 (dez) dias para que o autuado, querendo, se manifestasse nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

Através do Parecer ASTEC nº. 096/2007, o diligente revisor Edgar Ferreira Pessoa Pereira informa ter atendido ao solicitado, conforme segue:

1) através da escrita fiscal do contribuinte e dos documentos constantes às fls. 312 a 412, apurou o percentual das entradas das mercadorias tributadas, não tributadas ou com o imposto já recolhido pelo regime de substituição tributária, em relação ao período objeto do lançamento;

2) elaborou novos demonstrativos, apontando os percentuais para as mercadorias tributadas, isentas e outras e, com base nas omissões detectadas nas infrações 01 e 02, calculou os valores de base de cálculo e do imposto devido, aplicando a proporcionalidade encontrada em relação às mercadorias com tributação normal (fls. 468/469).

Concluindo, apresenta novo demonstrativo de débito, elaborado com base nos novos dados apurados, concernentes às infrações 01 e 02, indicando os valores mês a mês, totalizando um débito de ICMS para as duas infrações no montante de R\$ 17.831,98.

Sendo cientificado quanto ao teor do referido parecer, o autuado se manifestou às fls. 476 a 478, argüindo que a cada análise que for feita em seu estabelecimento se verá que a proporcionalidade da comercialização de farinha de trigo adquirida sob o regime da antecipação tributária é imensa. Lembra ter anexado à sua peça defensiva o Parecer ASTEC nº. 0308/2004, no qual é realçada a impossibilidade de ter ocorrido a omissão alegada no Auto de Infração, não importando a forma de tributação das mercadorias, isto por não haver a mínima possibilidade do autuante provar as suas alegações, apresentadas por meio de presunção.

Em seguida repete algumas argumentações trazidas na defesa, a exemplo do dever do autuante de provar a ocorrência das alegadas omissões; que os percentuais de comercialização de mercadorias indicam a nulidade da autuação; a respeito da limitação ao poder de tributar, da vedação à exigência de tributo sem lei que o estabeleça e à utilização do tributo como meio de confisco.

Entende que o Parecer da ASTEC não pode ser acatado, tendo em vista que a regra do direito é que o acessório deve seguir o principal. Deste modo, o autuante deveria ter provado a ocorrência das omissões, para somente então ser aplicada a proporcionalidade. Argumenta que inexistindo o principal, inexiste o acessório, ponto fundamental neste processo. Salienta ter sido provada a omissão apenas em relação às mercadorias relacionadas às notas fiscais do CFAMT. Assevera que o referido parecer não tem utilidade para o julgamento do feito, por ter quantificado o inexistente, haja vista que o autuante não provou as alegações apresentadas.

Observa que qualquer decisão, inclusive na esfera administrativa, tem que ser fundamentada, sob pena de nulidade, a teor dos artigos 93 e 5º, inciso LV da CF/88. A decisão tem de estar lastreada na lei e só na lei, por previsão constitucional.

Reitera as manifestações anteriores, se insurge contra o Parecer da ASTEC e requer que seja feita circularização junto aos fornecedores.

Tendo em vista o resultado da diligência e a manifestação do contribuinte, o autuante apresentou nova informação às fls. 479/480, insurgindo-se contra os termos da diligência, por entender que a determinação do imposto com base na proporcionalidade relativa às mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação não condiz com a legislação tributária vigente, em especial com o § 3º do art. 2º do RICMS/BA, que estabelece que se presume a ocorrência de operações “tributáveis” sem o pagamento do imposto, quando a escrituração indicar “saldo credor de caixa” e “manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes”.

Assevera que o uso da proporcionalidade no presente caso, além de se configurar em manifesta desobediência à legislação tributária, contraria entendimento reiterado em diversos julgamentos do CONSEF, bem como pode se constituir em incentivo à sonegação fiscal, já que nada garante que os valores omitidos correspondem efetivamente a mercadorias tributadas ou enquadradas na substituição tributária ou isentas.

Afirma que muitos contribuintes, para fazer saldo credor de caixa, registram saídas de mercadorias tributadas como não tributadas. Acrescenta que somente o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias poderia resultar na apuração da real base de cálculo, porém esse levantamento é muitas vezes dificultado por diversas formas.

Alega que ao perceber o novo rumo que os julgamentos tendem a tomar, a defesa já se manifesta no sentido de requerer mais benefícios, tentando eximir-se de responsabilidade pelas acusações fiscais constantes da autuação, sob a argumentação de que o autuante não teria provado a ocorrência das omissões de saídas, apesar de constarem dos autos os correspondentes elementos probatórios.

Reiterando as informações fiscais precedentes, sugere que o julgamento seja realizado com a estrita observância da legislação pertinente.

## VOTO

A princípio, cumpre-me tratar sobre as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, o que faço da forma abaixo:

- 1) discordo da existência de cerceamento da ampla defesa, já que todos os fatos foram descritos de forma clara e precisa, bem como, em atendimento à diligência determinada pela 1ª JJF, foram disponibilizadas ao deficiente as cópias reprográficas de todos os demonstrativos realizados pela fiscalização e das notas fiscais coletadas através do Sistema CFAMT, o que lhe possibilitou o exercício do contraditório de forma plena;
- 2) não acato a alegação de que o Auto de Infração contraria o princípio da legalidade ou da tipicidade, desde quando as infrações imputadas têm previsão objetiva no RICMS/97, estando o fato gerador devidamente apontado, o que lhes dá fundamentação legal. Em relação a este ponto,

o art. 19 do RPAF/99, não deixa margens a quaisquer dúvidas de interpretação, conforme segue: “*A indicação de dispositivo regulamentar equivale a menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*” Vejo que o Auto de Infração contempla as disposições previstas no RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 6.284/97, que por sua vez regulamenta a Lei 7.014/96, que fundamenta esse imposto;

3) no que se refere à argüição de falta de descrição clara e precisa das infrações 01 e 02, entendo que tais argumentos não podem prosperar, pois não há nenhuma obscuridate na descrição das infrações contidas no lançamento em lide, tendo em vista que os demonstrativos que foram elaborados relacionam os documentos fiscais que lhes serviram de base, indicando todos os dados pertinentes;

4) não ocorreu a sugerida ofensa ao princípio da não-cumulatividade do imposto, tendo em vista que em relação às infrações que são comuns nas duas ações fiscais, o Auto de Infração anterior alcançou os exercícios de 1999 e 2000, enquanto que a presente exigência trata dos exercícios de 2001 e 2002;

5) em relação à afirmação de estar prescrita a ação para a cobrança parcial dos créditos tributários relativos ao exercício de 2001, sob a argumentação de que se referiam ao exercício de 2000, observo que, na realidade, o autuado pretendia se referir à decadência do direito de constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Pública. Entendo razão não assisti-lo, haja vista que todos os lançamentos contábeis analisados na presente ação fiscal foram efetivados em 2001 e repercutiram nesse exercício. Acrescento que neste caso o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do CTN, que é o mesmo previsto no art. 107-A, inciso I, do Código Tributário do Estado da Bahia e no art. 965, inciso I, do RICMS/97, que prevêem que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta forma, o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2002, com prazo final em 31/12/2006. Como o lançamento ocorreu em 30/06/2006, não há o que se falar em decadência;

6) também falta razão ao defendant quanto à alegação de que a lavratura do Auto de Infração somente poderia ter sido feita no local da verificação das infrações, uma vez que a legislação tributária estadual traz regra própria quanto à determinação do local onde deve ser lavrado o Auto de Infração, ao teor do que dispõe o art. 39, § 1º, do RPAF/99, que estabelece “*O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração*”. Considerando que o Auto de Infração foi lavrado na repartição fazendária, houve atendimento à referida disposição regulamentar.

Deste modo, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo autuado, considerando que o procedimento fiscal atende as determinações previstas no art. 39 do RPAF/99, além do que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Quanto à pretendida realização de circularização, entendo que, mesmo que se aplicasse ao procedimento em tela, o que não é o caso, o Auditor Fiscal pode optar pelo procedimento que lhe aprouver dentre os disponíveis à fiscalização.

Ressalto que tendo sido observado que não constava dos autos a comprovação de que o autuado tivesse recebido cópia dos demonstrativos elaborados pelo autuante, bem como das notas fiscais coletadas através do Sistema CFAMT, o processo foi convertido em diligência, a fim de que fossem sanadas as falhas processuais. Também foi reaberto o prazo de defesa em 30 (trinta) dias, quando o sujeito passivo apresentou nova manifestação.

No mérito, observo que o sujeito passivo não impugnou os itens 05, 06 e 08 da autuação, o que caracteriza ter reconhecido tacitamente as irregularidades apuradas na ação fiscal. Vejo que os procedimentos fiscais foram realizados atendendo as orientações legais, tendo a exigência fiscal ocorrido de forma correta.

Assim, ficam mantidas, em sua integralidade, as infrações 05, 06 e 08, que correspondem, respectivamente, à exigência do ICMS relativo a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, à aplicação de penalidade decorrente da falta de registro de nota fiscal referente a mercadorias sujeitas à tributação e à cobrança do imposto motivada pela utilização indevida de crédito fiscal não destacado em documento fiscal.

Considerando que o autuado se manifestou a respeito das infrações 01 e 02 de forma conjunta, assim também tratarrei sobre esses itens da autuação, mesmo porque as duas emanaram da constatação da falta de recolhimento do ICMS decorrente da aplicação legal da presunção de omissão de saídas anteriores. Enquanto a primeira se refere à manutenção no passivo de obrigações já pagas, a segunda trata da existência de saldo credor de caixa.

Saliento que a apuração dessas duas infrações está baseada nos preceitos contidos no art. 2º, § 3º, inciso IV do RICMS/97, que ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, diz que se presume a ocorrência anterior de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou a ocorrência de saldo credor de caixa, além de outras hipóteses. Nesse mesmo sentido estabelece o § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, que transcrevo abaixo.

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

...

*§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”*

No caso da infração 01, verifico que apesar das argumentações apresentadas pela defesa, não foram trazidas as comprovações necessárias a elidir a acusação fiscal. Ao analisar o demonstrativo “Auditoria de Contas do Passivo” (fl. 11) e elementos anexos ao mesmo, me convenci quanto ao acerto da imposição fiscal, por restar efetivamente configurada a prática do ilícito fiscal, com base na previsão legal que se refere à manutenção no passivo de obrigações já pagas, haja vista restar comprovado que títulos de fornecedores haviam sido liquidados, não sendo, porém, baixados na contabilidade, configurando, deste modo, a manutenção no passivo exigível, de obrigações já pagas. Deste modo, entendo que a acusação fiscal está devidamente caracterizada, sendo subsistente a exigência do imposto, desde quando a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, indica que o sujeito passivo efetuou esses pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, recursos esses cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte.

Quanto ao questionamento do autuado a respeito dos valores consignados pelo autuante no citado demonstrativo, observo que o saldo anterior no valor de R\$ 345.127,02 encontra-se lançado no livro Razão Analítico, na conta Resultado de Correção Monetária do Capital Realizado, sendo transferido para a conta Lucros Acumulados, procedimento que possibilitou que valores registrados no passivo se transformassem em resultados positivos. Quanto aos demais valores se

referem a suprimentos de caixa de origem não comprovada, fato este definitivamente comprovado pelo demonstrativo contábil acostado pelo próprio sujeito passivo à fl. 254 e que somados ao primeiro compõem a base de cálculo apurada. Ressalto, deste modo, que uma análise da contabilidade do autuado mostra de maneira inofismável que os resultados apontados pela fiscalização referentes à infração 01 estão devidamente comprovados.

Em relação à infração 02, vejo que os demonstrativos “Auditoria de Caixa” e “Resumo Mensal do Estouro de Caixa” (fls. 31 a 59) indicam de forma acertada que os dados utilizados no levantamento realizado pelo autuante se basearam nas informações constantes do livro Razão Analítico do contribuinte.

Noto que mais uma vez as alegações do impugnante não se fizeram acompanhar de comprovação documental para fins de corroborar sua afirmativa quanto à falta de elementos de prova da ocorrência da irregularidade apontada na autuação, nem demonstra a origem dos recursos que ingressaram na empresa. Assim, fica caracterizado o lançamento relativo a esta infração.

Quanto à argumentação defensiva concernente à ilegitimidade passiva por terem sido lançados dados relativos a outros contribuintes, o autuante esclareceu que na realidade tinha utilizado demonstrativos nos quais havia permanecido no cabeçalho a identificação de empresas anteriormente fiscalizadas, entretanto refez os demonstrativos, corrigindo as incorreções, não tendo ocorrido nenhuma alteração nos dados referentes ao autuado, não interferindo, assim, nos resultados verificados.

Observo que tendo sido apurada no exercício de 2001 a ocorrência de presunção de saídas anteriores em decorrência tanto de manutenção no passivo de obrigações já pagas, como pela constatação da existência de saldo credor de caixa, o autuante, de forma correta, manteve tão somente a exigência relativa àquela que representou o maior valor monetário, que no caso se referiu à primeira situação.

Esclareço que nos casos nos quais é constatado que o contribuinte não efetuou os seus registros contábeis, o fisco não somente pode como deve realizar a Auditoria das Disponibilidades ou da Conta “Caixa”, ou seja, de posse dos documentos que comprovem o ingresso da receita e a aplicação dos recursos (pagamentos) pode, seguramente, demonstrar a situação do contribuinte em relação ao seu movimento financeiro. A apresentação da comprovação das disponibilidades é uma obrigação do autuado, por ser este o detentor de tais informações e documentos. Assim, os demonstrativos acostados aos autos, concernentes a essas duas infrações, oferecem condições de se determinar se o contribuinte omitira ou não ingresso de receita decorrente de omissão de saídas de mercadorias, cabendo, ao autuado a comprovação da improcedência da presunção. E é neste sentido que o § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, autoriza que, dentre outros fatos, se a escrituração indicar a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, ou de saldo credor de caixa, se presuma a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Tendo o autuado se insurgido contra o fato da exigência do imposto nessas duas infrações ter se referido à totalidade dos valores apurados, ponderando que pratica operações também com mercadorias da substituição tributária e isentas, estando essa alegação acompanhada das provas correspondentes, o processo foi diligenciado à ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF, para fins de apuração dos índices relativos às operações realizadas com mercadorias normalmente tributadas. Essa decisão se amparou no fato de que o CONSEF, com base no princípio da razoabilidade, tem se posicionado no sentido de que deve ser adotada a proporcionalidade nos casos de lançamentos decorrentes da aplicação da presunção de saídas anteriores, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0137-12/07, 0154-12/07 e 0112-12.07, do qual transcrevo trecho do voto manifestado pelo eminentíssimo conselheiro Tolstoi Seara Nolasco:

*“Todavia, no caso vertente, as alegações recursais quanto à composição da base de cálculo do imposto apurado nas presunções de omissões de saídas, se*

*encontram em conformidade com o atual entendimento do CONSEF. O débito autuado deve ser reduzido, para considerar apenas o percentual de saídas mercadorias tributadas, conforme percentuais apurados pela ASTEC, excluindo-se, por via de consequência, do montante autuado, a proporção correspondente às operações com mercadorias isentas, não-tributadas e com imposto pago pelo regime de substituição tributária. Em razão do exposto, adotando-se o princípio da proporcionalidade, a exigência fiscal deve ser ajustada, em conformidade com o quadro abaixo.”*

Quanto à discordância do autuante, em relação ao fato da 1ª JJF ter convertido o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, para que fossem apurados os percentuais de acordo com o método explicitado, reitero que este CONSEF, amparado na legislação positiva e nos princípios constitucionais, especialmente naquele que versa sobre a razoabilidade, conforme já mencionei acima, em várias decisões proferidas, já se manifestou no sentido de que o imposto a ser exigido nos casos de presunção de omissão de saídas anteriores, deve ser feito através da adoção da proporcionalidade. Ademais, é bom lembrar que em situações similares, nas quais os contribuintes desenvolvem suas atividades de forma preponderante com mercadorias isentas ou enquadradas no regime da substituição tributária, não é cabível a aplicação da figura da presunção, considerando-se esse roteiro como inadequado, o que vem reforçar o acerto do procedimento aqui adotado.

Desta forma, utilizando os percentuais apontados dela ASTEC, a infração 01 fica mantida parcialmente, sendo o valor do débito alterado para o montante de R\$ 16.687,42.

Considerando, entretanto, que o diligente revisor se equivocou ao utilizar os percentuais concernentes a alguns dos lançamentos correspondentes à infração 02, refaço os cálculos, conforme tabela a seguir.

OCORRÊNCIA	ICMS APURADO	PROPORÇÃO (%)	ICMS JULGADO
02/2002	1.790,68	15,34	274,69
03/2002	599,38	10,41	62,40
04/2002	734,40	8,05	59,12
05/2002	1.497,51	15,26	228,52
06/2002	426,63	9,37	39,97
07/2002	1.083,94	15,98	173,21
10/2002	7.868,32	5,77	454,00
<b>TOTAL</b>			<b>1.291,91</b>

Deste modo, mantenho parcialmente a infração 02, passando o débito para o valor de R\$ 1.291,91.

No tocante à infração 03, vejo que se referiu ao recolhimento a menos do ICMS relativo à aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e enquadradas no regime da substituição tributária, de acordo inciso II do art. 353 do RICMS/97.

Verifico que apesar do sujeito passivo ter alegado que a base de cálculo utilizada pelo autuante não guardava correlação com os documentos fiscais, no demonstrativo de fl. 209 foram detalhados os cálculos, onde se observa que todos os valores guardam correspondência com as respectivas notas fiscais e com os comprovantes de recolhimento do imposto, cujas cópias reprográficas se encontram às fls. 210 a 222. Ademais, sendo a cobrança referente à diferença do imposto que tinha sido recolhido a menos, os valores apurados não poderiam resultar naquele decorrente da aplicação da alíquota cabível de 17%. Esta infração fica mantida totalmente.

Na infração 04 foi exigido o ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo imobilizado do estabelecimento.

Saliento que a partir de 01/01/2001 houve alteração na regra para lançar o crédito no livro Registro de Entradas referente às aquisições de bens para o ativo, o qual passou a ser de 1/48 do valor destacado na nota fiscal, conforme determinação do art. 93, § 17, inciso I, do RICMS/97 e não mais pelo seu total como fez o autuado.

Observo, contudo, que para se apropriar das parcelas em referência o contribuinte deveria ter-se utilizado do documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), no qual deveria ter efetuado os lançamentos dos dados correspondentes, o que lhe possibilitaria apurar os valores que fazia jus em relação a cada mês. Ressalto que, desse modo, o autuante não dispôs dos dados imprescindíveis para tanto, desde quando o autuado não atendera ao disposto nos §§ 12 e 17 do art. 93, além do § 2º do art. 339, todos do RICMS/97, os quais transcrevo em seguida, para um melhor entendimento.

“Art. 93.

...

*§ 12. Além dos lançamentos de que cuida o parágrafo anterior, os créditos referentes a bens do ativo imobilizado serão objeto de outro lançamento, em documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), nos termos do § 2º do art. 339.”*

...

*“§ 17. O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001 fica sujeito as seguintes disposições (Lei nº. 7710):*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;*

*IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;*

*V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contados, da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;*

*VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo, na forma prevista no § 2º do art. 339, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste*

*parágrafo; ”*

*“Art. 339.*

...

*§ 2º O CIAP Modelo C destina-se ao controle da apropriação dos créditos de ICMS sobre as entradas de bens destinados ao ativo permanente a partir de 01/01/01, que deverá ser escriturado pelo contribuinte de acordo com o disposto neste parágrafo.”*

Com base no acima exposto, o lançamento do modo como foi calculado pelo autuante no demonstrativo de fl. 223 está correto, o que torna a exigência totalmente procedente.

A aplicação da penalidade efetuada através da infração 07 decorreu da constatação do extravio de documentos fiscais. Verifico que no demonstrativo de fl. 232 são relacionados todos os dados correspondentes aos documentos em referência, enquanto que através da declaração anexada à fl. 233 o contribuinte confirma que não havia localizado os documentos requeridos através das intimações constantes das fls. 08/09 dos autos.

Tendo em vista que a multa aplicada está correta, conforme previsão contida no inciso XIX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, a infração fica mantida.

Voto pela procedência parcial do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 206828.0004/06-0, lavrado contra **FLORÍSIO ALVES MOREIRA NETO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 25.662,27**, acrescido das multas de 70%, sobre R\$ 18.099,41 e 60% sobre R\$7.562,86, previstas nos incisos III, II, “d” e VII, “a”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 4.744,90**, previstas nos incisos IX e XIX, do artigo e lei citado, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2007.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR