

**A. I. N°** - 206926.0101/07-7  
**AUTUADO** - A FELIX BARRETO & CIA LTDA.  
**AUTUANTE** - DELSON ANTÔNIO BARBOSA AGUIAR  
**ORIGEM** - INFAZ ITAMARAJÚ  
**INTERNET** - 03/10/2007

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0320-03/07**

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Descabe a exigência do ICMS por presunção, tendo em vista que o imposto relativo às mercadorias comercializadas pela empresa, é recolhido por antecipação quando do seu ingresso no estabelecimento. Nessa condição, as saídas subsequentes estão desoneradas de tributação pelo ICMS. Infração não caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS POR FARMÁCIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Autuado não comprova que efetuou o recolhimento do imposto exigido. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 24/01/2007, refere-se à exigência de R\$20.235,75 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, tendo em vista que foram constatadas as seguintes irregularidades:

Infração 01: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de dezembro de 2003; janeiro, março, abril e maio de 2004. Valor do débito: R\$19.701,71.

Infração 02: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS substituto por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente à aquisição de mercadorias nos meses de junho e novembro de 2002; janeiro e julho de 2003; novembro de 2004. Valor do débito: R\$534,04.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação (fls. 120 a 137), alegando que em relação à infração 01, as notas fiscais apontadas pelo autuante que deram origem à exigência fiscal, foram adquiridas no CFAMT, e por isso, a acusação não foi acompanhada de provas. Diz que o autuante, de posse das mencionadas notas fiscais confrontou com os lançamentos efetuados no livro Registro de Entradas, e não vislumbrando o lançamento de qualquer uma delas no mencionado livro, procedeu à lavratura do Auto de Infração. O defendente alega que o autuante deveria trazer aos autos a prova material do ilícito tributário, e que a mera existência de notas fiscais de compras num setor da Secretaria da Fazenda, tendo como destinatário o contribuinte, não é meio seguro de prova de que esse contribuinte tenha adquirido aquelas mercadorias ou que as notas fiscais foram emitidas contra a sua pessoa. Aduz que fraudadores lançam mão de registros cadastrais de contribuintes em dia com o Fisco, para o transporte ilegal de mercadorias. Diz que no caso em análise, se trata de presunção fiscal, que para merecer validade e eficácia jurídica tem que ser materializada, e não se admite que a fiscalização inverta o ônus da prova para exigir do autuado que traga ao PAF prova de fato negativo, sendo um princípio secular de direito que o ônus da prova é de quem acusa. Alega também, que o autuante não trouxe aos autos os canhotos das notas fiscais com as assinaturas de representantes ou prepostos do autuado recebendo as mercadorias nelas constantes. Cita ensinamentos do tributarista Hugo de Brito Machado discorrendo sobre o ônus da prova, e diz que o presente Auto de Infração não pode ser lavrado com base em presunções, mas em fatos alegados e provados, de acordo com a Constituição Federal, art. 5º, LV. Comenta sobre os pressupostos do Auto de

Infração e afirma que sem a prova da entrada das mercadorias no estabelecimento autuado, as acusações são nulas e improcedentes. Reproduz ensinamentos de Samuel Monteiro; o art. 2º, § 3º do RICMS/BA; art. 5º, LV e 155, II da Constituição Federal; art. 1º, I, II e III do Decreto-lei 406/68, e assegura que os citados diplomas legais não contemplam a figura do saldo credor de caixa como fato gerador do ICMS, haja vista que o fato gerador desse imposto sempre foi e continua sendo a circulação econômica e jurídica da mercadoria, ou seja, sem o negócio jurídico ou a transferência não há que se falar em circulação de mercadorias, inexistindo o fato gerador do ICMS. Comenta sobre a definição de fato gerador de ICMS estabelecida na Lei Complementar nº 87/96 e reproduz ensinamentos do tributarista Hugo de Brito Machado sobre o fato gerador do ICMS, em sua obra Curso de Direito Tributário. Salienta que a acusação de saldo credor de caixa ou de estouro de caixa foi efetuada em total descompasso com os princípios da contabilidade; os levantamentos estão incompletos e incorretos e não refletem o verdadeiro saldo de caixa da empresa no período fiscalizado. Diz que o autuante encontrou o saldo credor de caixa usando a fórmula: vendas de mercadorias, menos compras de mercadorias, menos despesas, igual a saldo credor de caixa. Salienta que a existência de saldo credor de caixa é constatado através de métodos contábeis, jamais mediante levantamentos empíricos como o realizado pelo autuante, devendo servir de ponto de partida para que o fisco faça uma profunda auditoria de estoque com o intuito de levantar provas de que o contribuinte vendeu mercadorias desacompanhadas de documento fiscal. Transcreve o § 3º, I do art. 2º do RICMS/97 e afirma que a mera presunção não pode ser objeto de lavratura de Auto de Infração, se não for provada e materializada. Reproduz ensinamentos do Mestre Samuel Monteiro, discorrendo sobre passivo fictício e estouro de caixa. Diz que o autuante não observou o movimento bancário da empresa e não lançou no levantamento fiscal o capital social da empresa integralizado em 25/09/98, no valor de R\$10.000,00.

Quanto à infração 02, o defendente reconhece que não houve o recolhimento do ICMS substituição tributária na entrada de mercadoria, o fazendo pelo regime normal de apuração do imposto, o que no seu entendimento invalida a acusação fiscal. Requer a improcedência do presente Auto de Infração, protestando por todos os meios de provas em direito admitidos.

O autuante, em sua informação fiscal à fl. 158 dos autos, diz que o autuado deixou de produzir provas em sua impugnação quanto à aquisição das mercadorias constantes nas notas fiscais do CFAMT, salientando que as notas fiscais sem registro estão acostadas ao presente processo, e se não houvesse a entrada sem registro, ainda assim, haveria saldo credor de caixa. Diz que não há mera presunção de omissão de receitas, como quer dizer o autuado, já que esta infração está prevista na legislação do Estado da Bahia. Afirma que foi considerado o saldo inicial do exercício de 2001, no valor de R\$70.277,10, que é proveniente do livro caixa da empresa, conforme cópia que anexou a fl. 160 do PAF, saldo esse que é superior ao saldo da conta Banco do contribuinte que está englobando a conta caixa, não havendo motivo para tal demanda. Salienta que, se as notas fiscais do CFAMT não foram registradas, isso significa que sobre elas não foi pago o ICMS referente à substituição tributária a que estava obrigado a recolher o autuado.

Considerando que nos autos não constava a comprovação de que o autuado recebeu as cópias das Notas Fiscais do CFAMT, utilizadas no levantamento fiscal, esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou converter o presente processo em diligência à Infaz de origem (fl. 163) para a repartição fiscal intimar o autuado e lhe fornecer cópias dos mencionados documentos fiscais e todos os demonstrativos que embasaram a lavratura do presente Auto de Infração, e entregar também, cópia da informação fiscal, mediante recibo, reabrindo o prazo de defesa, de trinta dias.

Conforme documento à fl. 164, foi atendida a diligência solicitada, inclusive em relação ao prazo de trinta dias para o autuado se manifestar, querendo. Entretanto, decorrido o prazo concedido, o defendente não apresentou qualquer pronunciamento.

**VOTO**

A primeira infração é decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na conta caixa, conforme demonstrativos elaborados pela autuante e acostados aos autos (fls. 09/10 e 60/62).

Em sua impugnação, o autuado alegou que o autuante não trouxe aos autos os canhotos das notas fiscais com as assinaturas de representantes ou prepostos da empresa recebendo as mercadorias nelas constantes; que a mera existência de notas fiscais de compras num setor da Secretaria da Fazenda, tendo como destinatário o contribuinte, não é meio seguro de prova de que esse contribuinte tenha adquirido aquelas mercadorias ou que as notas fiscais foram emitidas contra a sua pessoa; se trata de presunção fiscal que para merecer validade e eficácia jurídica tem que ser materializada.

Saliento que a legislação autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do ICMS, consoante o art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, considerando que foi constatado saldo credor de caixa, nos meses de dezembro de 2003; janeiro, março, abril e maio de 2004.

Entretanto, a exigência do imposto por presunção, nos moldes como foi efetuado no presente lançamento, não é apropriado à atividade desenvolvida pelo autuado, cadastrada nesta SEFAZ (comércio varejista de produtos farmacêuticos), tendo em vista que em relação às mercadorias por ele comercializadas deve ser efetuado o pagamento do ICMS por antecipação, estando sujeitas ao pagamento do imposto quando da sua aquisição. Neste caso, ocorrido o recolhimento do imposto por antecipação ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, consoante o art. 356 do RICMS/97. Portanto, não é devido o imposto apurado, e neste caso, caberia exigir multa por falta de registro das notas fiscais coletadas no CFAMT, independentemente da verificação da ocorrência do pagamento do imposto por antecipação tributária. Infração insubsistente.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na condição de farmácia, referente às aquisições de mercadorias.

De acordo com o § 2º do art. 353 do RICMS/97, as farmácias, drogarias e casas de produtos naturais devem recolher o ICMS por antecipação nas aquisições de quaisquer mercadorias neste Estado, ou no exterior, devendo observar o disposto no art. 371, inciso I, alínea “c”, do mencionado Regulamento, quanto às aquisições interestaduais.

Observo que a base de cálculo do imposto a ser recolhido por antecipação pelas aquisições de produtos não alcançados pela substituição, pelo autuado que exerce a atividade de farmácia, deve ser apurada de acordo com o valor constante na Nota Fiscal do fornecedor, incluindo-se o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, acrescido de MVA, conforme art. 61, inciso V, do RICMS/97.

Saliento que houve equívoco na apuração do imposto exigido à fl. 100, e por isso, os cálculos foram refeitos, conforme demonstrativo abaixo, sendo apurado um débito superior ao montante do presente lançamento:

NOTA FISCAL Nº	(A) VALOR TOTAL DA MERCADORIA	(B) M. V. A %	C = A x 1,20 B. C. ANTECIPAÇÃO	(D = C x 0,17) IMPOSTO 17%	(E) CRÉDITO DEST. N.F.	(F = D - E) IMPOSTO DEVIDO
525641	41,36	20%	49,63	8,44	2,89	5,55
51	527,24	20%	832,69	311,56		11,56
134745	693,00	20%	831,60	141,37	46,64	94,73
495133	502,20	20%	602,64	102,45	35,15	67,30
888455	1.388,87	20%	1.666,64	283,33	97,22	186,11
<b>TOTAL</b>	-	-	-	847,14	181,90	665,24

O defendente reconhece que não houve o recolhimento do ICMS por antecipação, na entrada de mercadoria, alegando que foi recolhido o tributo pelo regime normal de apuração. Entretanto, não acolho o argumento apresentado pelo impugnante, haja vista que além de não ter sido comprovada tal alegação, a legislação estabelece que nas aquisições de quaisquer mercadorias neste Estado, ou no exterior por farmácia, drogaria ou casa de produto natural, é devido o imposto por antecipação, devendo observar o disposto no art. 371, inciso I, alínea “c”, do mencionado Regulamento, quanto às aquisições interestaduais.

Concluo pela procedência deste item da autuação fiscal no valor de R\$534,04, e represento à autoridade fiscal para que seja exigido o valor remanescente de R\$131,20, devendo apurar a existência de outros débitos em relação aos documentos fiscais não incluídos nesta segunda infração, capturado no sistema CFAMT.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206926.0101/07-7**, lavrado contra **A FELIX BARRETO & CIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$534,04**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de setembro de 2007

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - JULGADOR