

PROCESSO - A. I. Nº 272466.0225/07-0  
RECORRENTE - VALDIR DE SOUZA PRATES (CERÂMICA CALCULEENSE)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0085-01/08  
ORIGEM - INFAC GUANAMBI  
INTERNET - 21/08/2008

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0231-12/08

**EMENTA:** ICMS. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. CONTA “CAIXA”. PAGAMENTOS NÃO REGISTRADOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A existência de pagamentos não registrados indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Restou comprovado através de diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, que o autuado não adquire mercadorias para comercialização sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo inaplicável a proporcionalidade pretendida. Infração subsistente. Mantida a Decisão de Primeira Instância. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão proferida pela referida 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela procedência do Auto de Infração em epígrafe.

O presente lançamento de ofício exige ICMS no valor de R\$39.818,94, acrescido da multa de 70%, atribuindo ao autuado o cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente de falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de pagamentos não registrados, nos meses de janeiro a junho, agosto a dezembro de 2004. Consta na “Descrição dos Fatos” que o contribuinte omitiu saídas anteriores de mercadorias tributáveis apurada através de pagamentos não registrados no livro Caixa da empresa, conforme papéis de trabalho anexos.

Em sua peça defensiva, o autuado afirmou que a autuação exige imposto relativo à mercadorias já submetidas à tributação, ou seja, sobre receita já tributada pelo regime de substituição tributária, como se constata na relação elaborada pelo autuante e nas respectivas notas fiscais anexadas aos autos, o que caracteriza bitributação, conforme entendimento deste CONSEF.

Prosseguindo, invocou o artigo 2º, do RPAF/99, o Código Tributário Nacional, Lei Complementar à Constituição, para dizer que não há como olvidar os princípios e os direitos e garantias fundamentais assegurados pela Magna Carta.

Referindo-se à existência de bitributação, sustentou que as notas fiscais arroladas na autuação, que acobertam mercadorias como óleo diesel e veículos estão relacionadas entre aquelas que sofrem a tributação antecipada do imposto, portanto, com a fase de tributação encerrada, inexistindo previsão legal para nova incidência do imposto.

Citou e reproduziu decisões do CONSEF sobre a matéria, como os Acórdãos nºs 1104/97, 0052/04, Acórdão nº 0894/01 e Acórdão nº 0084/01. Apresentou exemplo, dizendo existir dois sistemas de apuração no Regime SimBahia, um com a apuração da receita apenas com relação aos produtos que não sofreram a substituição tributária e o outro com a antecipação do imposto relativo às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Asseverou que, no caso em lide, ocorre a mesma coisa, ou seja, por se tratar de contribuinte enquadrado com empresa de pequeno porte que comercializa mercadorias cujo imposto já foi

pelo substituto tributário. Acrescentou que negar ao contribuinte o direito de dedução de impostos já pagos em sede de substituição ou antecipação, mediante Auto de Infração, é destoar da finalidade do Regime SimBahia, devendo ser dada a interpretação no sentido de beneficiar o pequeno empresário e não prejudicá-lo, consoante o artigo 170 da Constituição Federal.

Invocou o Princípio da Isonomia, para dizer que o tratamento dispensado ao contribuinte SimBahia deve observar as garantias consagradas na Carta Magna, dentre elas a não-cumulatividade do ICMS e a vedação da bitributação, verificando-se no presente caso, um verdadeiro confisco ao patrimônio do contribuinte.

Requeriu a nulidade do Auto de Infração e, não sendo este o entendimento desta 1ª JJJ, pela procedência parcial, para aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, por não ter registrado no livro Caixa os pagamentos relativos à mercadorias que já tiveram o imposto antecipado.

Em sede de informação fiscal, o autuante salientou que, após confrontar o CFAMT-2004 com a DME-2004 do contribuinte, constatou uma diferença superior a R\$300.000,00, que se apresenta como um forte indício de sonegação, dando início ao trabalho de fiscalização que resultou em flagrante evasão de receitas tributárias por parte do autuado, conforme demonstrado nos papéis de trabalho acostados aos autos às fls. 08 a 23.

Contestou a alegação defensiva de existência de bitributação, invocando o artigo 2º, § 3º, do RICMS/BA, pois, segundo diz, da simples leitura do referido dispositivo regulamentar acima citado, verifica-se que não existe a bitributação alegada, por se tratar de fatos geradores distintos, ou seja, antecipação tributária do imposto e exigência de imposto pela existência de pagamentos não contabilizados.

Afirmou que a autuação diz respeito a suprimento indireto de Caixa (compras do ativo imobilizado e outras despesas) sem o devido lançamento no livro Caixa, tendo em vista que, qualquer aquisição ou despesa realizada e não lançada no caixa-fiscal contábil, se constitui como suprimento indireto, portanto, passível de tributação.

Acrescentou que as aquisições de caminhões não ocorreram com a antecipação tributária, conforme se verifica nos documentos acostados aos autos às fls.12 e 17.

Finalizou mantendo integralmente a autuação.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, considerando que a autuação exige ICMS pela constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de pagamentos não registrados e que o autuado alegou que as mercadorias objeto da autuação estão sujeitas à substituição tributária, converteu o processo em diligência (fl. 70), a fim de que fosse observada a proporcionalidade entre a receita oriunda de operações de circulação de mercadorias tributáveis normalmente pelo ICMS na saída, em relação à receita total do estabelecimento autuado, no exercício de 2004, conforme tem admitido o CONSEF na exigência do ICMS devido em razão de presunções legais.

A resposta trazida aos autos pelo diligente (fls. 72/73), esclareceu que as mercadorias acobertadas pelas notas fiscais arroladas na autuação foram destinadas a consumo, incorporação ao ativo imobilizado e reposição de peças desgastadas, não sendo destinadas a revenda, como também não sofreram a substituição, tributária, conforme alegado na peça de defesa.

Esclareceu, ainda, que a atividade principal do autuado é fabricação de artefatos de cerâmica e barro cozido para uso na construção, exceto azulejo, não havendo saídas de mercadorias com fase de tributação encerrada nem isentas, pois o autuado não adquire tais mercadorias apenas produz, sendo as operações de saídas tributadas pelo ICMS, conforme verificação realizada nas notas fiscais de saídas relativas ao exercício fiscalizado.

Concluiu o diligente que o percentual de receita oriunda de operações de circulação de mercadorias tributáveis pelo ICMS na saída é de 100%, em relação à saída total do estabelecimento autuado, no exercício de 2004.

Intimado o autuado para tomar ciência sobre o resultado da diligência e manifestação, querendo, este à fls. 107/108, disse que resta evidente que a exigência representa bitributação, haja vista que o entendimento do diligente corrobora com o que foi exposto na peça de defesa, ou seja, as mercadorias vendidas foram todas tributadas, sendo o percentual de receita oriunda de operações de circulação de mercadorias tributáveis pelo ICMS na saída, de 100% em relação à receita total do estabelecimento autuado no exercício de 2004.

Concluiu reiterando o seu pedido de nulidade do Auto de Infração.

Às fls. 110/111, o autuante se manifestou reiterando em todos os seus termos a informação fiscal inicial.

Através do Acórdão JJF nº 0085-01/08, decidiu a 1ª Junta de Julgamento Fiscal pela Procedência do Auto de Infração, sob o entendimento de que:

*"Inicialmente, rejeito a nulidade argüida, pois, constato que a autuação foi realizada com observância dos princípios, notadamente do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. Observadas também as disposições do RPAF/99, especialmente o artigo 39, mais seus incisos e parágrafos.*

*No mérito, vejo que o imposto está sendo exigido com base na presunção legal de que o sujeito passivo obteve Recursos de vendas de mercadorias realizadas anteriormente, sem a emissão de documentação fiscal e, com tais Recursos, efetuou pagamentos não contabilizados. Trata-se de presunção relativa, prevista no §4º do artigo 4º, da Lei 7.014/96, alterado pela Lei nº 8.542/02, conforme transscrito abaixo:*

*'Art.4º (...)*

*(...)*

*§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.'*

*Portanto, por se tratar de presunção relativa, cabe ao sujeito passivo da relação tributária, querendo, apresentar todos os elementos de provas hábeis, no intuito de elidir a acusação fiscal.*

*Constato que o autuante apurou o débito lastreado nas segundas vias das notas fiscais arroladas na autuação, coletadas através do sistema CFAMT da SEFAZ, conforme demonstrativo acostado aos autos.*

*Vejo também que o próprio autuado admite não ter efetuado os registros dos pagamentos das referidas notas fiscais, ao requerer a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, por não ter registrado no livro caixa os pagamentos relativos à mercadorias que já tiveram o imposto antecipado.*

*Assim, o cerne da questão reside unicamente no fato de se determinar se a alegação defensiva de existência de bitributação é pertinente, em decorrência de serem as mercadorias adquiridas sujeitas ao regime de substituição tributária, e, consequentemente, com a fase de tributação encerrada.*

*Efetivamente, já se encontra pacificado no âmbito deste CONSEF, que nas exigências decorrentes de presunções – como no presente caso – cabe a observância da proporcionalidade entre as mercadorias tributadas normalmente, sujeitas ao regime de substituição tributária, isentas e não tributadas, cabendo a exigência, exclusivamente, sobre a receita decorrente de saídas de mercadorias tributadas normalmente pelo ICMS.*

*Nessa linha de entendimento é que a 1ª JJF, em Pauta suplementar, deliberou pela conversão do processo em diligência, a fim de que fosse determinada a proporcionalidade, haja vista a alegação defensiva de estarem as mercadorias adquiridas sujeitas ao regime de substituição tributária.*

*O ilustre diligente esclareceu que as mercadorias acobertadas pelas notas fiscais arroladas na autuação foram destinadas a consumo, incorporação ao ativo imobilizado e reposição de peças desgastadas, não sendo destinadas a revenda, como também não sofreram a substituição, tributária, conforme alegado na peça de defesa.*

*Também identificou que a atividade principal do autuado é Fabricação de artefatos de cerâmica e barro cozido para uso na construção, exceto azulejo, não havendo saídas de mercadorias com fase de tributação encerrada nem isentas, haja vista que o autuado não adquire mercadorias para comercialização, mas, sim, produz, sendo as operações de saídas tributadas normalmente pelo ICMS, conforme verificação realizada nas notas fiscais de saídas relativas ao exercício fiscalizado.*

*A conclusão do Auditor Fiscal diligente é de que o percentual de receita oriunda de operações de circulação de mercadorias tributáveis pelo ICMS na saída é de 100%, em relação à saída total do estabelecimento autuado, no exercício de 2004.*

*Como se vê, os esclarecimentos apresentados pelo diligente (fls. 72/73), afastam qualquer sombra de dúvida sobre a inaplicabilidade da proporcionalidade, no caso em exame.*

*Observo que o autuado labora em equívoco, ao afirmar na manifestação às fls. 107/108, que o entendimento do fiscal diligente corrobora com o que já foi exposto em sede de defesa, ou seja, as mercadorias vendidas foram todas tributadas, ocorrendo bitributação.*

*Na realidade, não foi isso o que esclareceu o diligente, muito pelo contrário, afirmou que o percentual de receita oriunda de vendas de mercadorias tributadas normalmente representa 100%, em relação à saída total do estabelecimento, donde se conclui que, o autuado não realiza operações de saídas de mercadorias isentas, não tributadas ou cujo imposto tenha sido pago antecipadamente, em razão da sujeição ao regime de substituição tributária.*

*Portanto, restou comprovado que, no presente caso, não ocorreu o bis in idem, ou seja, o imposto não está sendo exigido duas ou mais vezes pelo sujeito ativo da relação tributária, por idêntico fato ou situação jurídica.*

*Parece-me conveniente reiterar que, o imposto está sendo exigido com base na presunção legal de que o sujeito passivo obteve Recursos de vendas de mercadorias realizadas anteriormente, sem a emissão de documentação fiscal e, com tais Recursos, efetuou pagamentos não registrados, valendo dizer que, houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.*

*Registre-se que é irrelevante para caracterização da infração, se as receitas omitidas foram utilizadas na aquisição de mercadorias destinadas a comercialização, consumo ou ativo imobilizado.*

*Verifico que o autuante, de forma correta, considerando o fato de o contribuinte estar enquadrado no regime SIMBAHIA, calculou o imposto, seguindo os mesmos critérios estabelecidos para os contribuintes inscritos no regime normal de apuração, conforme previsão do artigo 408-S, do RICMS/97, aplicando a alíquota de 17%, conforme alteração introduzida pelo Decreto 7.886/00, com efeitos a partir de 30/12/00, com a concessão do crédito presumido calculado à alíquota 8% sobre a receita omitida, nos termos do § 1º, do mesmo artigo, alterado pelo Decreto nº 8.413/02.*

*Voto pela procedência do Auto de Infração”.*

Inconformado com a Decisão recorrida, interpõe o autuado Recurso Voluntário, através do qual alega a infringência ao princípio da verdade material, invocando e transcrevendo o quanto disposto no art. 2º, do RPAF. Afirma que “O Código Tributário Nacional, Lei Complementar à

Constituição, ao regular a interpretação e integração da legislação tributária, eleva os princípios gerais de direito de forma a trazê-los à aplicação prática e imprescindível como forma de proteger o contribuinte”, fato evidenciado quando se consagra “o princípio do ‘in dubio’ pro contribuinte”. Daí porque, prossegue, a R. Junta, “ao decidir sobre a lavratura de Auto de Infração, nunca deverá resolver de plano, sem qualquer aprofundamento quanto a real existência do fato gerador.” Acrescenta que “sem deixar de verificar que as receitas obtidas para compra de veículo e de óleo diesel foram originadas, não da venda e mercadorias como presume o fisco estadual, mas sim de empréstimos obtidos junto ao sistema financeiro, de empréstimos obtidos junto a pessoas amigas, de alienação de bens do ativo imobilizado, etc., tudo conforme documentos a serem anexados aos autos até a audiência de julgamento do Processo Administrativo Fiscal em apreço”.

O ilustre representante da PGE/PROFIS, invocando as razões de decidir constantes do Acórdão recorrido, notadamente o resultado obtido com a realização da diligência realizada, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Reparo algum merece a Decisão proferida em Primeira Instância.

Isso porque, por se tratar de discussão de matéria eminentemente fática, qual seja, apuração de suprimento de caixa de origem não comprovada, o a quo rechaçou todas as dúvidas porventura existentes, ao investigar, através da realização de diligência, todas as alegações apresentadas pelo autuado.

Restou demonstrado, através daquela prova técnica produzida, que todas as saídas realizadas pela empresa são integralmente tributadas, atestando, desta forma, a correção do lançamento de ofício ora analisado.

Daí porque, agiu com acerto a 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal ao apreciar todos os aspectos de fato e de direito, concluindo pela legitimidade e procedência do procedimento fiscal.

Outrossim, em sua peça recursal, limita-se o autuado a invocar o princípio da verdade material - devidamente “respeitado”, como visto, em primeira instância -, prometendo acostar aos fólios processuais documentos que comprovariam a sua tese, o que efetivamente não ocorreu.

Dest'arte, por tudo quanto acima exposto e com espeque no Parecer exarado pela Douta PGE/PROFIS, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 272466.0225/07-0, lavrado contra **VALDIR DE SOUZA PRATES (CERÂMICA CALCULEENSE)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$39.818,94, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF 04 de agosto de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS