

**A. I. N °** - 298938.0901/07-2  
**AUTUADO** - RITA DE CÁSSIA RODRIGUES SOUZA  
**AUTUANTE** - WELLINGTON MATOS DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ SERRINHA  
**INTERNET** - 19.092008

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0234-02/08

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Infração não elidida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração caracterizada. Rejeitados os pedidos de nulidade e de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/09/2007, exige ICMS no valor histórico de R\$215.492,50, acrescido da multas de 70% e 60%, decorrente de:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor na Conta Caixa, com imposto devido no valor de R\$204.673,69.
2. Deixar de efetuar o recolhimento do 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, no valor de R\$10.818,81.

O autuado às folhas 84 a 101 ao impugnar o lançamento tributário, mediante advogado habilitado nos autos, preliminarmente, argüiu a nulidade em relação a infração 01, por ter o autuante, na planilha de “RECONSTITUIÇÃO DE CAIXA”, considerado em seu levantamento fiscal “pagamentos omitidos”, atribuindo ao autuada responsabilidade pelas aquisições, sem efetivar qualquer outro levantamento fiscal que indicasse ter a defendente adquirido tais mercadorias. Ao construir o caixa da empresa baseou-se, portanto, em elemento estranho à contabilidade e escrita fiscal da Autuada.

Argumenta que todo esse procedimento foi ao arrepio da lei, não merecendo guarida, porque é manifestamente nula a ação fiscal, uma vez que não adota os métodos normais de fiscalização e impossibilita a plena defesa do autuado, além de não se poder assegurar com certeza o cometimento de qualquer infração à legislação tributária, como, aliás, tem sido o posicionamento deste CONSEF em diversos acórdãos. Entendo que o presente item impugnado é nulo por afrontar os princípios constitucionais do contraditório e do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, CF/88), além de afrontar o princípio da legalidade do ato administrativo, de que trata o art. 37, caput, c/c o art. 150, I da Carta Política de 1988. Todos, aliás, abarcados no próprio art. 2º do RPAF/99, o qual transcreveu.

Aduz que, face ao princípio da verdade material, o auditor deveria ter levantado elementos que ratificassem a aquisição das mercadorias, e não presumir que o autuado as tenha adquirido.

Diz que, no processo administrativo fiscal em lide, não contém os elementos suficientes para determinar com segurança a infração, pois nem no corpo do Auto de infração, tampouco no Demonstrativo de Caixa, se pode concluir pelos valores encontrados pelo Autuante como saldo credor de caixa, vez que não há como se admitir a inserção de pagamento de compras que a Autuada desconhece, conseqüentemente houve cerceamento ao direito de defesa na sua amplitude, ferindo o estabelecido no art. 18 do RPAF/99, o qual transcreveu, o caput, incisos I, IV e alínea “a”.

Frisa que, é bem verdade que existe um demonstrativo de Caixa, mas não se tem segurança e certeza dos dados lançados, vez que a Autuada não possui na contabilidade o registro de aquisição ou pagamento de tais mercadorias, infringindo o autuante, também, o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 142, trata da atividade de lançar crédito tributário como uma atividade vinculada e obrigatória, e não como se efetivou a ação fiscal “*sub examine*” usando de sua discricionariedade como arbitrariedade.

Transcreve decisões de outros tribunais, tece comentários sobre ato administrativo, Princípio da Legalidade e da Moralidade.

Assevera que não cabe ao Auditor Fiscal inserir pagamentos não lançados na contabilidade e desconhecidos do autuado, o que gerou diferenças no demonstrativo, violando, assim, todas as regras pertinentes ao levantamento de caixa e por conseqüência carecendo de certeza e segurança na determinação da infração, bem como cerceia o direito à ampla defesa da Autuada.

Destaca que este CONSEF por diversas vezes rechaçou lançamentos fiscais sem qualquer embasamento de certeza e segurança da infração, bem como por cerceamento do direito de defesa, vejamos, transcrevendo trechos de algumas decisões, concluindo que, diante dos argumentos expendidos, a impugnante aguarda que seja acolhida a preliminar, caso esse colendo assim não entenda, que somente por absurdo se admite, pois no mérito entende que o lançamento é um descabimento.

Em relação ao mérito da autuação, aduz que o autuante considerou as notas fiscais relacionadas no lançamento fiscal como suposta omissão de saídas de mercadorias apurada através de saldo credor de caixa, inserindo no levantamento pagamentos omitidos conforme relatório de notas fiscais informado pelo SINTEGRA, em anexo, juntamente com as respectivas cópias das notas fiscais (infração 01) e exigiu o pagamento da antecipação tributária.

Salienta que, diante do indício levantado (aquisição e pagamento de mercadorias não escrituradas), deveria o autuante proceder a outros levantamentos para averiguar, de forma segura, se foi o contribuinte quem cometeu a infração. Só um levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, no exercício fiscalizado, poderia indicar se houve ou não a entrada de tais mercadorias sem a devida escrituração, o que, de logo, fica requerida prova pericial, por fiscal estranho ao feito, para efetuar um levantamento quantitativo por espécie das mercadorias indicadas nas notas fiscais a fim de verificar se houve omissão de entradas.

Destaca que operações comerciais são realizadas através de meios de comunicação de alta tecnologia, como telefone, telex, fax, e até pela “internet”, ficando difícil para o fornecedor verificar se é realmente o contribuinte quem está comprando, pois não há como identificá-lo por telefone, fax, internet, se este apresenta inscrição estadual, CNPJ e endereço de um cliente regular.

Reitera que nunca realizou as operações descritas nas notas fiscais objeto da autuação, nenhuma dela foi encontrada em poder do autuada e, como foi ressaltado anteriormente, o Auto de Infração foi lavrado na repartição fiscal. Ademais, o autuada é terceiro de boa - fé, presunção esta conferida pela Constituição de 1988, só a má-fé é que deve ser objeto de prova cabal.

Transcreve trechos de decisões do CONSEF, concluindo que o autuante presumiu que as mercadorias descritas nas notas fiscais ingressaram no estabelecimento autuado, sem juntar qualquer prova ou fundamentação, como exige a legislação tributária pátria, referendada por este Egrégio Conselho nas decisões citadas. E, como se demonstrou até aqui, não poderia produzir tal prova, já que a empresa não realizou estas operações. Imperando-se, assim, a necessidade de perícia, por fiscal estranho ao feito, para que proceda a um levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, a fim de comprovar que não houve a entrada de tais mercadorias.

Em relação a infração 02, aduz que houve bitributação, uma vez que o autuante efetivou a antecipação tributária com aplicação de MVA, das seguintes notas fiscais: 1) 068995, 069126 da Usina Serra Grande S/A e 2) 134886, 134892, 134904, 134885 da Jalles Machado S/A. “Tudo segundo levantamento da Infração 02 e na antecipação tributária está encerrada a fase de tributação da mercadoria, vejamos o dispositivo regulamentar:” “Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.” (RICMS/97)

Destaca que esta é a posição do CONSEF em não admitir a tributação de mercadorias que se sujeitaram a antecipação tributária. Pois bem, percebeu-se que com a aplicação da antecipação tributária referente às mercadorias anteriormente indicadas, restou encerrada a fase de tributação.

No entanto, na infração 01, o autuante inseriu na auditoria de caixa, mercadoria que já se encontram tributadas na infração 02. Percebe-se da capitulação da infração 01: “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa.” Assim, além de ser penalizado com a cobrança de mercadorias que não adquiriu, o procedimento fiscal incidiu em dupla cobrança do ICMS sobre as notas fiscais 068995 e 069126 da Usina Serra Grande S/A e 134886, 134892, 134904 e 134885 da Jalles Machado S/A. Uma ao inserir na Auditoria de Caixa e presumir omissão de saída de mercadorias sem tributação, e novamente quando na infração 02 exige ICMS/Antecipação tributária, o que caracteriza bitributação.

Ao finalizar, requer a nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal, às fls. 106 a 108, o autuante contestou a impugnação do autuado, informando que o desconhecimento das aludidas operações por parte do autuado não deve prosperar, uma vez que todos os documentos fiscais constantes no PAF, indicam que foram emitidos pelo remetente e destinados ao autuado, confirmando as informações do “Sistema SINTEGRA” e, também, que realmente as mercadorias circularam. Os remetentes além de informar tais operações no sistema SINTEGRA”, em atendimento às suas solicitações via ofício (circularização), também lhe enviou as cópias das notas fiscais e a forma de pagamento, bem como, os canhotos das respectivas notas fiscais e as cópia dos conhecimentos e Transportes Rodoviário de Cargas, todos devidamente assinados pelos motoristas/transportadores, comprovando, desta feita, mais uma vez a realização das operações que o contribuinte alega desconhecer.

Acrescenta que o transporte das aludidas mercadorias, fora feito por motoristas funcionários da própria empresa, conforme se pode verificar às folhas 189 a 200, cópias do registro dos empregados do autuado, retiradas do livro Registro de Empregados. Podendo se constatar que todos os veículos quem fizeram o transporte das mercadorias estão de alguma forma vinculados ou relacionados ao autuado, o que serve de forte indício para se decidir pela manutenção do lançamento fiscal. Tais veículos são:

- a) JLN-5233, JQF-3570 e JQF-3479, de propriedade do Sr. José Iranildo Andrade Soares dos Santos, procurador da empresa, fls. 79 e 80, veículos estes, que foram de propriedade da empresa Maria Ivanildes Andrade dos Santos (ME), que por sinal funcionou no endereço atual da empresa autuada;
- b) JQF-0475 e JQF-0476, de propriedade de Maria Ivanildes Andrade dos Santos Bacelar, que pelas características do sobrenome, deve ser irmã do Sr. José Iranildo, e, como dito acima, teve uma empresa que funcionou no atual endereço do autuado e
- c) JQF-1782, JQF-1781 e JQF-3609, de propriedade da Sra. Maria Soares de Andrade, que é mãe do Sr. José Iranildo. Estes veículos inclusive foram de propriedade do Sr. José Iranildo e da própria empresa autuada, fls. 202 a 220.

Conclui, que nessas condições, está evidente que circulação das mercadorias teve como destinatário o autuado. Cabe, portanto, agora, tão somente a ela, a prova em contrário, e não simplesmente se limitar a dizer que desconhece as notas fiscais que serviram de base para o procedimento fiscal, sem com isso, trazer elementos consistentes para fundamentar sua tese, pois, consoante o artigo 143 do RPAF/99, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legalidade da autuação.

Quanto a alegação de bitributação, também não há o que se discutir, pois, um lançamento fiscal (infração 02) diz respeito à falta de pagamento de ICMS devido por antecipação tributária relativamente às mercadorias adquiridas em operações interestaduais – “Antecipação Parcial” – e o outro (infração 01), a “Omissão de receita” constatado pela falta de registro da aquisição das mercadorias constantes nas notas fiscais recebidas sem a antecipação do imposto, cujas compras se presume terem sido pagas com receitas omitidas, conforme § 3º, inciso I do artigo 2º do RICMS/Ba.

Ao finalizar, opina pela procedência da autuação.

Às folhas 109 a 220 o autuante acostou cópia de diversas notas fiscais para embasar o Auto de Infração em lide.

Em nova manifestação, às folhas 223 e 244, o autuado argüiu cerceamento de defesa, uma vez que os documentos acostados aos pelo auditor quando da informação fiscal deveriam ter sido juntados quando da lavratura do Auto de Infração, sendo entregue uma cópia para que no prazo de 30 (trinta) exercesse seu direito de defesa.

O PAF foi submetido à pauta suplementar, tendo a 2ª JF decidido por sua conversão em diligência para reabertura do prazo de defesa em 30 (trinta) dias.

O autuado após a reabertura do prazo de defesa, folhas 232 a 248, aduz que reitera todos os termos da defesa apresentada, posto que os documentos juntados, não atestam que adquiriu as mercadorias ou que as mesmas tenham ingressado no estabelecimento, prosseguindo, reproduziu os termos da defesa inicial, datada de 31 de outubro de 2007, modificado apenas a data da peça defensiva, para 19 de maio de 2009 [2008].

O autuante, fls. 254 a 260, reitera os argumentos apresentados na informação fiscal anterior.

#### **VOTO**

Da análise das peças que compõem o presente PAF, verifico que a autuante imputa ao sujeito passivo 02 (duas) irregularidades, as quais passo analisar.

Na Infração 1, o autuado é acusado de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de *saldo credor de caixa*.

O pedido de perícia, por fiscal estranho ao feito, para efetuar um levantamento quantitativo por espécie das mercadorias, não pode ser acolhido, uma vez que o lançamento tributária não tem qualquer relação com os estoque do autuado. Não houve levantamento quantidade de estoque. O roteiro empregado pela fiscalização foi o roteiro de Auditoria de Caixa. Devo ressaltar, que não compete ao contribuinte escolher a forma pela qual quer ser fiscalizado. Quem escolhe qual o roteiro mais apropriado para verificar a existência de ICMS não recolhido é a Administração Tributária Estadual, jamais poderia ser o contribuinte. Assim, indefiro o pedido de perícia, com fulcro no art. 147, II, “b” do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para decidir com relação a presente lide.

Não acato o pedido de nulidade sob o argumento de que o procedimento fiscal foi ao arrepio da lei, uma vez que nesta situação, determina o art. 2º, § 3º, IV, do RICMS/97, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, que se presume a ocorrências de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar **saldo credor de caixa** entradas de mercadorias ou bens não registrados, além outras hipóteses. No mesmo sentido, estabelece o § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, o qual transcrevo abaixo para um melhor entendimento:

“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.**” (Grifo meu)*

A alegação defensiva de que não realizou as operações de compras das mercadorias constantes nas notas fiscais acostadas ao PAF, não pode ser acolhida, pois o autuado não apresentou qualquer elemento de prova. Ademais, o Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, através de diversos Acórdãos publicados, já consolidou a jurisprudência em relação à aplicação da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sempre que a escrituração indicar **saldo credor de caixa**, quando do levantamento fiscal forem incluídas as notas fiscais de entradas de mercadorias ou bens não registrados, comprovado pelas vias de notas fiscais retidas através do CFAMT ou SINTEGRA.

Ademais, no caso em tela, boa parte das mercadorias foram transportadas por pessoas ligadas ao autuado. Com bem destacou o autuante em sua informação fiscal, o transporte das aludidas mercadorias, fora feito por motoristas funcionários da própria empresa, conforme se pode verificar às folhas 189 a 200, cópias do registro dos empregados do autuado, retiradas do livro Registro de Empregados. Podendo se constatar que todos os veículos que fizeram o transporte das mercadorias estão de alguma forma vinculados ou relacionados ao autuado, o que serve de forte indício para se decidir pela manutenção do lançamento fiscal. Tais veículos são:

- a) JLN-5233, JQF-3570 e JQF-3479, de propriedade do Sr. José Iranildo Andrade Soares dos Santos, procurador da empresa, fls. 79 e 80, veículos estes, que foram de propriedade da empresa Maria Ivanildes Andrade dos Santos (ME), que por sinal funcionou no endereço atual da empresa autuada;
- b) JQF-0475 e JQF-0476, de propriedade de Maria Ivanildes Andrade dos Santos Bacelar, que pelas características do sobrenome, deve ser irmã do Sr. José Iranildo, e, como dito acima, teve uma empresa que funcionou no atual endereço do autuado e

- c) JQF-1782, JQF-1781 e JQF-3609, de propriedade da Sra. Maria Soares de Andrade, que é mãe do Sr. José Iranildo. Estes veículos inclusive foram de propriedade do Sr. José Iranildo e da própria empresa autuada, fls. 202 a 220.

O argumento defensivo de que, na infração 01, o autuante inseriu na auditoria de caixa, mercadoria que já se encontrava tributada na infração 02, não é capaz de elidir a autuação, pois são fatos geradores diferentes. Na infração 01, saldo credor de caixa, a previsão legal é ***de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto***. Essas saídas são de mercadorias anteriores e não relativas ao pagamento incluído na auditoria de caixa. Já na infração 02, o ICMS devido decorre da falta da antecipação sobre as mercadorias constantes das próprias notas, incluída no levantamento.

Logo, entendo que o procedimento do autuante foi o correto e usualmente aplicado pela Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, quando da aplicação do roteiro de Auditoria de Caixa, o qual se encontra amparado pela legislação acima transcrita. Não havendo nenhuma ofensa aos princípios constitucionais do contraditório, devido processo legal, legalidade do ato administrativo ou da verdade material ou a qualquer outro princípio. Portanto, entendo que a infração restou caracterizada.

Na infração 02 é imputado ao sujeito passivo a falta de recolhimento do 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.

Inicialmente, devo salientar que, embora o autuante afirme nas informações fiscais, que a infração 02 se refere a antecipação parcial, os cálculos apresentados nos levantamentos à folha 16 dos autos são relativo a antecipação tributária com a inclusão do MVA e alíquota de 17%, sobre a mercadorias açúcar (AL e GO).

Em sua defesa, o autuado alega que houve bitributação, pois as notas fiscais foram incluídas nas duas infrações do presente Auto de Infração. Apesar desse argumento já ter sido afastado em minha manifestação em relação a infração 01, devo ressaltar que o autuante rebateu esse argumento de forma correta em sua informação fiscal, ao destacar que um lançamento fiscal (infração 02) diz respeito à falta de pagamento de ICMS devido por antecipação tributária relativamente às mercadorias adquiridas em operações interestaduais – “Antecipação Parcial” – e o outro (infração 01), a “Omissão de receita” constatado pela falta de registro da aquisição das mercadorias constantes nas notas fiscais recebidas sem a antecipação do imposto, cujas compras se presume terem sido pagas com receitas omitidas, conforme § 3º, inciso I do artigo 2º do RICMS/BA.

Assim, entendo que a infração em tela restou caracterizada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298938.0901/07-2**, lavrado contra **RITA DE CÁSSIA RODRIGUES SOUZA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 215.492,50**, acrescido da multa de 70% sobre R\$ 204.673,69 e 60% sobre R\$10.818,81, previstas no art. 42, III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2008.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR