

A. I. N° - 298938.1201/07-4
AUTUADO - SIDNEI FERREIRA DIAS
AUTUANTE - WELLIGTON MATOS DOS SANTOS
ORIGEM - INFRAZ SERRINHA
INTERNET - 16. 09. 2008

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0305-01/08

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDOS CREDORES [PRESUNÇÃO DE OPERAÇÕES NÃO DECLARADAS]. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Saldos credores de Caixa – “estouros de Caixa”. Foram efetuados os ajustes dos valores parceladamente pagos relativos à nota fiscal de aquisição do veículo. Redução do valor exigido. Infração parcialmente subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multas de 10% e de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infrações subsistentes. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infração subsistente. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, no mês subsequente a entrada neste Estado, pelo contribuinte credenciado que adquirir para comercialização mercadorias não enquadradas na substituição tributária, em valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Exigência fiscal subsistente. **b)** PAGAMENTO A MENOS. Infração subsistente. 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. Deixou de efetuar a retenção e consequente recolhimento do ICMS, relativo às operações internas subsequentes. Infração subsistente. 6. LIVROS FISCAIS. **a)** ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. Livro fiscal escriturado em desacordo com as normas regulamentares. Mantida a multa por descumprimento de obrigação acessória. **b)** FALTA DE ESCRITURAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Multa prevista por descumprimento de

obrigação acessória. Infração subsistente. **c) FALTA DE APRESENTAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.** Multa por falta de apresentação do livro de inventário. Infração subsistente. **7. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO.** Correta a exigência do imposto, tendo o fisco se baseado em registros efetuados pelo próprio contribuinte. Infração subsistente. **8. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DECLARAÇÃO COM DADOS INCORRETOS. MULTA.** Foram apresentadas as informações econômico-fiscais em desacordo com as normas regulamentares. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 27/12/2007, traz a exigência do ICMS, além de multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de R\$ 461.278,50, conforme infrações a seguir imputadas:

Infração 01 - omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa, relativo às ocorrências de 31/12/2005, 31/12/2006 e 31/10/2007. Com exigência do ICMS no valor de R\$ 316.851,91, acrescido de multa de 70%.

Infração 02 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$ 904,75, relativo aos meses de dezembro de 2005, dezembro de 2006 e outubro de 2007;

Infração 03 - deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$ 4.144,25, relativo aos meses de dezembro de 2005 e dezembro de 2006;

Infração 04 - deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente ás aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88. ICMS no valor de R\$ 218,66, acrescido de multa de 60%, relativo ao mês de agosto de 2007;

Infração 05 - recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, referente ás aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização. ICMS no valor de R\$ 1.303,13, acrescido de multa de 60%, relativa ao mês de setembro de 2007;

Infração 06 - deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente ás aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização. ICMS no valor de R\$ 119.055,89, acrescido de multa de 60%, relativo aos meses de janeiro a novembro de 2005, abril a dezembro de 2006, janeiro, março, abril, maio e agosto de 2007; Infração 07 - deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo ás operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. ICMS no valor de R\$ 6.985,39, acrescido de multa de 60%, relativo aos meses de março a novembro de 2005, janeiro, fevereiro, março, maio, julho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2006, janeiro a outubro de 2007;

Infração 08 - escriturou livros fiscais em desacordo com as normas regulamentares. Multa valor de R\$ 140,00, relativo ao mês de outubro de 2007;

Infração 09 - deixou de apresentar Livros Fiscais, quando regularmente intimado. Multa no valor de R\$ 370,00, relativo ao mês de dezembro de 2007;

Infração 10 - deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. ICMS no valor de R\$ 11.164,52, acrescido de multa de 50%, relativo aos meses de setembro e outubro de 2007;

Infração 11 - declarou incorretamente o DAM no mês de setembro de 2007, gerando uma multa a recolher de R\$ 140,00.

O autuado, às fls. 516 a 564, apresenta impugnação, através seu advogado, devidamente constituído, discorrendo do Auto de Infração e requerendo a sua improcedência.

Em referência a infração 01, a autuada alega que há equívoco cometido pelo autuante em seu procedimento fiscal. Segundo o impugnante, o autuante não teria considerado elementos essenciais na constituição do demonstrativo de auditoria de caixa, pois a NF 40680 no valor de R\$ 135.500,00, se tratava da aquisição de baú no valor de R\$ 15.000,00. O veículo no valor de R\$ 135.500,00, teria sido adquirido através da NF 101524, da Mavel, cuja retirada só se deu em 06/01/2005, consoante descrito no documento fiscal, este pagamento não foi à vista como pretendeu a ação fiscal, mas financiada consoante contrato e guias de financiamento de veículo.

Afirma que, ao construir o caixa da empresa, o fiscal autuante baseou-se em elementos estranhos à contabilidade e escrita fiscal da Autuada. Considerando que, todo esse procedimento ao arreio da lei não merece guarida, porque é manifestamente nula a ação fiscal, uma vez que não adota os métodos normais de fiscalização e impossibilita a plena defesa por parte do autuado. Considera que, não se poder assegurar com certeza o cometimento de qualquer infração à legislação tributária, como, segundo impugnante, tem sido o posicionamento do CONSEF em diversos acórdãos.

Desta forma, argumenta que o presente item impugnado é nulo, portanto, de pleno direito por estar afrontando os princípios constitucionais do contraditório e do devido processo legal, lembrando o art. 50, LIV e LV, CF/88, além de afrontar o princípio da legalidade do ato administrativo, de que trata o art. 37, caput e o art. 150, I da Carta Política de 1988. Todos, segundo ele, abarcados no próprio art. 2º do RPAF/99.

Consigna que, com base no princípio da verdade material, o Auditor deveria ter levantado todos os elementos que constituem a conta caixa do autuado, e não escolher quais receitas e despesas deveria ser inserido no levantamento fiscal, pois a auditoria tem suas regras técnicas que devem ser observadas.

Considera que o processo administrativo fiscal 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 erro na indicação da nota fiscal 40680 no valor de R\$ 135.500,00, quando na verdade se trata da aquisição de baú no valor de R\$ 15.000,00 e o veículo no valor de R\$ 135.500,00 foi através da nota fiscal 101524, da Mavel cuja retirada só se deu em 06/01/2005.

Argumenta que falta ao PAF elementos que materializem a infração que teria o Autuado infringido, uma vez que não teria adotado os critérios regulares do procedimento de auditoria de caixa, o que poderia ter gerado a indicação dos saldos credores, e que cerceia o direito à ampla defesa, pois, segundo o impugnante, não foram dados elementos para impugnar a ação fiscal, ferindo frontalmente o estabelecido no art. 18 do RPAF/99.

Assevera que o preposto não ofereceu os elementos para que pudesse a Autuada produzir a sua defesa, no sentido que assegura o RPAF, assim, seria plenamente nulo este item da ação fiscal.

Consigna que o autuante infringiu, 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 tivesse efetivado a ação fiscal “sub examine” usando a sua discricionariedade como arbitrariedade.

Assevera que, como garantia de defesa, deve-se entender não só a observância do rito adequado, como científicação do processo ao interessado, a oportunidade para contestar e produzir provas a fim de impugnar a acusação, acompanhando os atos de instrução, utilizar-se dos recursos cabíveis, até o final do procedimento.

Consigna que o Colendo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, tem incisivamente anulado processos nos quais são violados preceitos constitucionais, mormente quanto ao referido, como observado no presente caso. Passa, assim a transcrever o julgado em sessão da 6ª Câmara de 4.11.82 - Rel. José Eduardo Soares de Melo - Ementário do TIT, 1985.

Entende que não cabe ao Auditor Fiscal desconsiderar receitas, saldos iniciais, indicar compras que foram efetivadas a prazo, como se tivessem sido à vista, o que gerou diferenças no demonstrativo, violando, assim, todas as regras pertinentes ao levantamento de caixa e por consequência carecendo de certeza e segurança na determinação da infração, bem como cerceia o direito à ampla defesa do Autuado.

Assevera que os motivos em que se amparou o auto de infração não tem conformação formal nem material adequada e correta com o fato, com a matéria fática e tecnicamente (contábil) é contra a lei. A situação fiscal foi simulada, não ocorrendo uma circulação passível do ICMS, estando assim ausente à prova de sua materialização no próprio Auto de Infração já que o Autuante não elaborou demonstrativo e levantamento em consonância com a legislação tributária e roteiro de auditoria.

Com elevado pedido de vênia, o autuado adverte que não se venha com a argumentação de que o parágrafo primeiro do art. 18 do RPAF/99 alberga o Autuante. Este dispositivo não é panacéia. O mesmo serve para evitar mora oriunda de eventuais incorreções ou omissões, mas do Auto de Infração lavrado com observância dos ditames da Legislação Tributária. Outro não pode ser o entendimento que se espera desse Douto Conselho de Julgadores, até mesmo porque não se concebe o Estado fazendo a Lei e o próprio Estado, representado na pessoa de seu preposto fiscal, violando a mesma Lei.

Apresenta decisões do CONSEF, que entende serem os processos fiscais sem qualquer embasamento de certeza e segurança da infração, bem como por cerceamento do direito de defesa, conforme acórdãos: CJF Nº 0395-11/02, 0222/00, DOE 17/02/2000, CJF nº 0612/00, JJF nº 0784/99.

O autuado entende que no exercício de 2005 apurou-se um suposto saldo credor de R\$ 511.951,47 e restou tributado esta receita com a qual se efetuou os pagamentos das notas fiscais indicadas como não escrituradas nos exercícios seguintes, ou seja, tributou-se a saída de 511.951,47. Assim, conforme assevera o impugnante, para o exercício de 2006, não se considerou essa receita já tributada, ou seja, dentre os R\$ 983.198,82 neste exercício de 2006, está a receita supostamente omitida em 2005 e que foi levada a tributação, a não ser, segundo ele, que o lançamento fiscal demonstrasse que todas as mercadorias adquiridas no exercício de 2005, ainda estivessem no estoque da empresa, ou seja, não tivessem sido vendidas para gerarem receita que dessem suporte aos pagamentos do exercício seguinte.

Ou seja, argumenta que o lançamento fiscal carece de prova necessária à demonstração de que as mercadorias pagas e não registradas não foram vendidas, que ainda se encontravam ou se encontram no estabelecimento Autuado nos exercícios seguintes ao que se apurou o saldo credor de caixa, sob pena de se estar cobrando duplamente o ICMS sobre o capital já tributado no exercício anterior.

Faz referência e transcreve o disposto no inciso II, §4 do art. 28 e inciso II do art. 41 do RICM/BA, bem como o a alínea “a”, V do art. 18 do RPAF/BA para ressaltar a importância de o lançamento fiscal de ofício indicar as provas necessárias à demonstração do fato argüido, e a consequente nulidade na sua falta.

Repete os erros materiais já relatados, relativos ao levantamento efetuado pelo autuante, considera o ônus da prova para quem alega, cita decisões do CONSFE sobre falta de inclusão do saldo inicial nos levantamentos da conta caixa e vendas consideradas a vista quando eram a prazo (Acorda JJF nº 0174/00 e CJF nº 0636/00).

Diante dos argumentos expendidos, a impugnante requer que sejam acolhidas as preliminares de nulidade, ou no mérito, a improcedência, tendo em vista os erros do levantamento já relatados.

Quanto às infrações 02 e 03 alega que a cobrança de multa formal por descumprimento de obrigação acessória (falta de registro de entradas), se referem às notas fiscais que integraram o montante para apuração da auditoria de caixa de fls. 37 a 41 dos autos que resulta na cobrança de ICMS, obrigação principal.

Entende que a multa formal é absorvida quando há multa na cobrança da obrigação principal quando decorrer de uma consequência direta, ou seja, a auditoria de caixa apurou que houve pagamento de notas fiscais não contabilizadas de mercadorias tributáveis ou não, e cobrou ICMS com aplicação de multa, trazendo a transcrição, em amparo a seu entendimento, do Acórdão proferido por esse CONSEF CJF de nº 0016-11/02.

Ataca a aplicação da taxa SELIC como índice para acréscimo moratório nas infrações 01 a 11, considerando manifestamente ilegal e inconstitucional uma vez que fere os institutos do princípio da legalidade (art. 150, 1, da CF), anterioridade (150, III, “b” da CF), anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF), da indelegabilidade de competência tributária (arts. 48, 1, e 150, 1, da CF) e da segurança jurídica (inserido em vários incisos do art. 5º da CF) como será disposto ao longo desta peça vestibular.

Argúi que, num primeiro momento disporá sobre a adoção da aludida taxa na seara tributária e nos diversos diplomas legais que a adotaram ora como caráter de juros de mora, ora como juros remuneratórios. O primeiro diploma legal a adotar a SELIC foi a Lei de nº 9.065/95 ao recepcionar a Medida Provisória de nº 947, de 22 de março de 1995, que alterou o dispositivo da Lei de nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que em seu art. 84, inciso 1, substituindo a taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Pública Mobiliária Federal interna (DPMFI), pela questionada Taxa SELIC.

Quanto às infrações 05 e 06, assevera que o Estado da Bahia criou um sistema simplificado de tributação do ICMS através da Lei Estadual 7.357, de 04 de novembro de 1998, denominado de Regime Simplificado de Apuração do ICMS — SIMBAHIA. De acordo com o texto original, ficou estabelecido o regime para as micros e pequenas empresas com tributação por alíquotas fixas ou percentual de acordo com a faixa de enquadramento da receita bruta ajustada, com exclusão de qualquer outra modalidade de tributação, inclusive, a antecipação tributária, ainda que parcial.

Afirma que ao invés do sistema normal de tributação, por assim dizer, com a conta corrente fiscal, compensação de créditos e débitos de ICMS ou aplicação da substituição tributária (antecipação ou diferimento), optar-se-ia por um sistema simplificado no qual a única tributação incidente a título de ICMS recairia sobre a receita bruta ajustada.

Considera que a finalidade foi atender ao dispositivo constitucional impositivo para a simplificação e redução da carga tributária para micro e pequenas empresas (art. 179, CF/88). E nessa busca teleológica para a simplificação, ficou vedada qualquer utilização de crédito fiscal nos termos do § 2º do art. 2º da Lei do SIMBAHIA, até então não havia qualquer inconstitucionalidade na instituição deste sistema simplificado.

Assegura que a Lei Estadual de nº 8.901/03 descaracterizou todo o sistema simplificado de tributação ao possibilitar expressamente, para os casos de micro-empresas, a aplicação de antecipação e substituição tributária. Quanto às empresas de pequeno porte e aos ambulantes não houve qualquer autorização para aplicação da antecipação ou substituição tributária, diga-se de passagem que se trata de legislação especial que derroga a lei geral, afora inconstitucionalidades verificadas.

Argumenta que nesta tentativa de fazer incidir antecipação parcial para os integrantes do regime SIMBAHIA, a Lei Estadual do ICMS (7.014/96) foi alterada pela Lei Estadual de nº 8.967, de 29 de dezembro de 2003, que inseriu o art. 12-A e dispôs sobre aplicação da antecipação parcial independente do regime de apuração do ICMS.

Já o Regulamento do ICMS, em seu dizer, Decreto de nº 6.284, de 14 de março de 1997, foi alterado pelo Decreto nº 8.969 de 12/02/04, DOE de 13/02/04, que inseriu o art. 345-A, em repetição à norma da Lei do ICMS para a tentativa de regulamentação da antecipação parcial, inclusive para os integrantes do SIMBAHIA.

Complementa que a própria lei indica que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação, ou seja, os integrantes do SIMBAHIA terão que antecipar parcialmente o ICMS e pagá-lo novamente sobre a receita bruta ajustada, no entanto, sem direito a qualquer crédito.

Conclui que o sistema simplificado foi totalmente descharacterizado e implicou em violação à Carta Magna de 1988, resultando em confisco e operação das micro e pequenas empresas em relação aos demais contribuintes de ICMS, que submetem-se ao regime normal de tributação.

Afirma que a legislação incluiu os integrantes do SIMBAHIA na antecipação parcial, mas manteve-se a vedação à utilização de quaisquer créditos fiscais (art. 3º, § 2º da Lei 7.357/98), ou seja, quando do cálculo da antecipação tributária parcial, não se poderá utilizar qualquer crédito destacado de ICMS, bem como não se poderá efetuar qualquer utilização de crédito pelo pagamento da antecipação parcial, já que não encerra a fase de tributação.

Pergunta o autuado: “como conceber que um contribuinte pague ICMS sobre a receita bruta ajustada (por alíquotas fixas ou percentuais que chegam ao máximo de 6%) e efetue antecipação parcial de ICMS com aplicação de alíquota interna (17% por exemplo)? Como antecipar o que não se paga?”

Aduz que se inseriu os integrantes do SIMBAHIA no sistema de antecipação parcial e não há possibilidade de utilização de crédito dos valores pagos.

Nesse feixe interpretativo, continua suas argumentações para concluir que a única tributação prevista para o ICMS no regime SIMBAHIA era o sistema de apuração simplificada com alíquota fixa ou percentual incidido sobre a receita bruta ajustada, daí o motivo de o sistema simplificado não permitir o uso de qualquer crédito fiscal e portanto, não caber a antecipação tributária.

Ressaltando, por fim, que não se venha a argumentar, ainda, que se trata de opção do contribuinte pelo regime, pois o fato de ser uma “opção” não autoriza ao Estado criar ou tornar um sistema inconstitucional, ou seja, que viole as limitações constitucionais ao poder de tributar ou qualquer outra norma do Texto Maior que assegure tratamento privilegiado às micro e pequenas empresas. Destaca que vige em nosso sistema o princípio da supremacia da constituição.

Passa em seguida, como amparo no inciso V, art. 150 da CF, e em considerações doutrinária a concluir que o tratamento concedido às micro e pequenas empresas, acima alinhado, tem caráter confiscatório, especialmente em razão de sem impedidos de aproveitamento de créditos fiscais e ainda assim, estarem obrigados ao pagamento do imposto através da antecipação parcial. Com esse tratamento, entende que é violada, também, a capacidade contributiva do contribuinte, trazendo

aos autos os cálculos com os quais procura demonstrar, haja vista a sua interpretação que faz separar a capacidade contributiva e o princípio da vedação ao confisco.

Alinha argumentos, citando o disposto no inciso IX do art. 170 e o art. 179 da Carta Política, para concluir que as modificações pretendidas pelo Estado da Bahia no sistema do SIMBAHIA configuraram um verdadeiro atentado contra a Carta Magna de 1988.

Requer diligencia por Auditor estranho ao feito, para apurar as incorreções apontadas na auditoria de caixa, bem como para as infrações 02 e 03 se houve a cobrança de multa formal pela falta de escrituração na aquisição de mercadorias não-tributáveis e tributáveis, respectivamente e se as notas fiscais referentes a estas infrações 2 e 3 também integram a Auditoria de Caixa. Passando, em seguida, a tecer considerações doutrinárias e técnicas a cerca da diligencia e perícia, destacando a necessidades destas na formação da convicção do julgado, lembrando as a anulação das decisões pelas instâncias administrativas superiores, quando não motivados os seus indeferimentos.

O autuante, às fls. 602 a 609, apresenta a informação fiscal, afirmando, de plano, que não merece guardada a presunção de nulidade argüida pelo impugnante, pois, apesar da nota fiscal no valor de R\$ 135.000,00, de aquisição do veículo ser realmente a de nº 101524, a Nota Fiscal nº 40680 fora considerada no procedimento fiscal como sendo aquisição de veículo, baseada na informação do “Relatório CFAMT”, fls. 509. Afirma que a referida nota fiscal inclusive não estava anexada ao PAF, tendo em vista que a mesma fora requisitada dos nossos arquivos, porém, infelizmente não fora localizada. Daí o motivo do mero lapso cometido, que é totalmente passível de saneamento, alega ter efetuado. Afirma que, desta feita, como o autuado anexou a Nota Fiscal 101524 no valor de R\$ 135.00,00, de emissão da MAVEL Máquinas Veículos Ltda., cf. fls., 565 – o que deveria ter feito também com as demais notas fiscais omitidas e não registradas - que corresponde a real operação de aquisição do veículo, bem como o carnê do financiamento, como prova de que o mesmo- não fora adquirida à vista. Assim, refez os cálculos dos saldos credores, conforme demonstrativos às fls. 610 a 616, excluindo o valor integral de RS 135.500,00 e apropriando as parcelas correspondentes em cada exercício, referentes ao do financiamento do aludido veículo. Com isso, entende ter sanado o equívoco.

Afirma que não cabem as alegações de que a autuação se baseou em “elementos estranhos à contabilidade e escrita fiscais”, “falta de elementos materiais da infração”, “não ocorrência de circulação passível do ICMS”, ou de que os elementos são estranhos à contabilidade e escrita fiscal porque não fazem parte delas. Assevera que não fazem parte, e nem poderiam fazer, simplesmente porque foram omitidas, são estranhos à contabilidade, mas, não os são da empresa. E estão todos demonstrados no PAF, que são os Demonstrativos das Notas Fiscais não Escrituradas às págs. 37 a 41 e as cópias das respectivas notas fiscais, às págs. 41 a 93, como prova material e de circulação das mercadorias.

Vale salientar que as cópias dessas notas fiscais foram obtidas, mediante solicitação oficial (circularização), enviadas aos próprios emissores e remetentes das mercadorias, na qual foram atendidas e, ainda, de requisição dos arquivos CFAMT, págs. 322 a 374.

Em relação às argüições de: “falta de roteiros regulares de auditoria de caixa”, “desconsideração de saldos iniciais”, “cerceamento de defesa”, informa, que, na verdade, não foi necessário fazer o levantamento de todos os elementos que constitui a conta “Caixa”, visto que, com o aproveitamento dos valores informados pelo próprio contribuinte nos livros e documentos próprios e a inclusão dos pagamentos omitidos, relativos às notas fiscais não registradas, que consequentemente caracteriza a omissão de saída, foi o suficiente para detectar as insuficiências de saldos da conta “Caixa” nos exercícios fiscalizados.

Afirma que, conforme se pode observar anexo, às págs. 36, o ‘Demonstrativo do Caixa’, basta somar: o saldo inicial com todos os recebimentos e deduzir de todos os pagamentos efetuados e

declarados pela empresa e, posteriormente diminuí-los dos pagamentos omitidos relativos às notas fiscais não registradas, para se chegar aos valores negativos, ali indicados, ou seja “saldo credor de caixa”. Portando, continua, é plenamente descabida tal assertiva. Conforme as notas fiscais que comprovam a circulação das mercadorias, os Demonstrativos das referidas notas e o Demonstrativo do Caixa com os respectivos saldos iniciais e saldos credores estão todos anexados ao PAF.

Aduz, com relação à consideração do saldo credor de caixa de um exercício como saldo inicial do exercício subsequente, que é totalmente inconcebível, uma vés que o saldo credor cobrado no primeiro exercício se deve em razão dos pagamentos não contabilizados, justamente por não dispor de saldo suficiente, e que tais pagamentos ocorreram, igualmente, com as vendas omitidas neste mesmo exercício. Ou seja, quando o contribuinte deixa de registrar determinado pagamento, presume-se que as receitas utilizadas para fazer face a esses pagamentos provêm de uma operação de venda anteriormente realizada, sem o devido pagamento do ICMS, cuja receita fora utilizada para o pagamento dos produtos constantes das notas fiscais objeto da autuação. Além do mais, continua o autuante, não se sabe ao certo, á verdadeira origem desses recursos que serviram para a aquisição das aludidas mercadorias e o destino final do produto dessas vendas.

Quanto à absorção da multa por descumprimento de obrigação acessória pela obrigação principal das infrações 02 e 03, ressalta que tal argumentação não procede, visto que a multa aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória, neste caso, diz respeito ao não registro das notas fiscais de entrada nos livros próprios e a tributação do saldo credor de caixa se refere à tributação da presunção das vendas não declaradas anteriormente, que serviram para fazer face ao pagamento dessas aquisições. Uma infração não tem relação com a outra. Uma se reporta à presunção de saída sem a devida tributação e a outra ao não registro de notas fiscais de entrada.

Quanto à impropriedade da aplicação da “Taxa Selic” infrações 01 a 11, bem como a impropriedade da exigência relativa à antecipação tributária, infrações 05 e 06, entende fugir a sua competência, na lhe cabendo manifestação a respeito.

Finaliza, afirmando que, diante de tudo que foi exposto, mantenho na integra a autuação, visto que o autuado com as alegações de “falta de prova formal e material”, “desconsiderações de saldos iniciais”, “falta de técnica contábil para apuração de saldo credor da conta caixa”, ‘absorção da multa formal”, “ilegalidade para com os integrantes do SIMBAHIA” e “impropriedade da Taxa Selic”, não consegue elidir a ação fiscal. Assegura, que, conforme vimos, todas essas argumentações foram devidamente combatidas na informação fiscal. Retifica apenas os valores do lançamento fiscal da infração 01 (Omissão de Saídas), após os ajustes mencionados acima e conforme demonstrativos às págs. 610 a 616.

Após a informação fiscal, o autuado, através de sue representante legal, volta a se manifestar, às fls. 620 a 627 dos autos, reafirmando as falhas no levantamento relativa à troca do número das notas fiscais e em relação à falta de transferências finais de um exercício o saldo inicial do exercício seguinte, retomando a necessidade de o lançamento de ofício indicar as provas necessárias à demonstração do fato, com citação do art. 28 e 18 do RPAF/BA, ratificando a sua argüição e pedido de nulidade.

Quanto às infrações 02 e 03, repete os argumentos anteriormente já mencionados, bem como reproduz mais uma vez o Acórdão CJF 0016-11/02 deste CONSEF.

Reafirma o seu entendimento quanto à taxa SELIC, mantém o entendimento de confisco em relação à antecipação parcial por contribuintes do SIMBAHIA, bem como o seu pedido de diligência. Requerendo, por fim, a improcedência do Auto de Infração.

VOTO

O lançamento de ofício, ora impugnado, traz, através de 11 infrações, a exigência do ICMS, além de multa por descumprimento de obrigação acessória, ocorridas entre os exercícios de 2005, 2006 até outubro de 2007.

Cabe, preliminarmente, a análise das argüições de nulidades. Verifico que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, não havendo falta de motivação, vez que foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa; foram atendidos os prazos previstos legalmente, assim como foram solucionadas as incorreções existentes no levantamento de caixa elaborado e retificado pelo autuante em sua informação fiscal, da qual o autuado tomou ciência, voltando, inclusive, a se pronunciar nos autos, ratificando argüições de cunho material, que serão adiante apreciadas. Os dados obtidos para o levantamento foram em parte resultantes da escrita fiscal e contábil do autuado e em parte obtido através de notas fiscais a ele destinadas e não contabilizados os respectivos pagamentos. Afasto, assim, a possibilidade de acolher qualquer argüição de nulidade do Auto de Infração. Observo que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os próprios do processo administrativo fiscal.

No que pertine à solicitação de diligência e perícia, a informação fiscal, produzida pelo autuante, corrige as falhas, com os devidos elementos comprobatórios, relativas ao número da nota fiscal, além de que o mesmo adequou o lançamento do pagamento “a vista” às efetivas parcelas “a prazo” que foram realizados, suprindo, portanto, qualquer necessidade de diligência para efetuar tais correções ou qualquer outro ajuste para as questões em lide. Cabe consignar, também, que as solicitações relativas à infração 02 e 03, concernentes às notas fiscais, alvo da suas exigências tributárias, serem ou não as mesmas constantes da infração 01, é dispensável ao deslinde da questão controvertida, conforme será apreciada na análise de seus conteúdos materiais.

O impugnante exerceu plenamente o seu direito de defesa, trazendo aos autos os relatórios e documentos fiscais que entendeu necessários fazer prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito pleiteado pelo fisco estadual. Assim, não havendo óbice à manifestação da defesa, e, com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova dos fatos não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas.

O exame pontual das questões trazidas pela defesa, em relação às razões de mérito, pertinentes à infração 01, revela que não merece amparo a sua argüição de improcedência, pois, apesar da nota fiscal no valor de R\$ 135.500,00, de aquisição do veículo ser, realmente, a de nº 101524, considerada como Nota Fiscal nº 40680, equivocadamente, no procedimento fiscal, conforme consta à fl. 509, ficou devidamente esclarecida a questão com os ajustes promovidos pelo autuante. O autuante refez os cálculos dos saldos credores, conforme demonstrativos, às fls. 610 a 616, excluindo o valor integral de RS 135.500,00 e apropriando as parcelas correspondentes em cada exercício, referentes ao do financiamento do aludido veículo. Procedendo desse modo, corrigiu o levantamento da conta caixa, apurando o real valor da base de cálculo, através da qual se apurou o valor efetivamente devido pelo autuado, concernente à presunção de omissão de saída, resultante de saldo credor de caixa, na dicção do §4, art. 4º da Lei 7014/96.

Constato não caber as alegações de que a autuação se baseou em elementos estranhos à contabilidade e escrita fiscal ou falta de elementos materiais da infração, não ocorrência de circulação passível do ICMS, ou de que os elementos são estranhos à contabilidade e escrita fiscal,
ACÓRDÃO JJF Nº 0305-01/08

porque não fazem parte delas, pois todos os elementos estão explicitados no PAF, através dos Demonstrativos das Notas Fiscais não Escrituradas às págs. 37 a 41 e as cópias das respectivas notas fiscais às págs. 42 a 93, como prova material e de circulação das mercadorias, devidamente recebidas pelo autuado, conforme consta à fl. 25 dos autos, bem como os demais dados foram obtidos da escrita fiscal e contábil do próprio autuado.

Quanto à desconsideração de saldos iniciais e cerceamento de defesa, não são cabíveis, conforme informações detalhadas do autuante em suas próprias palavras: “não foi necessário fazer levantamento de todos os elementos que constitui a conta “Caixa”, visto que, com o aproveitamento dos valores informados pelo próprio contribuinte nos livros e documentos próprios e a inclusão dos pagamentos omitidos, relativos às notas fiscais não registradas, que consequentemente caracteriza a omissão de saída, foi o suficiente para detectar as insuficiências de saldos da conta “Caixa” nos exercícios fiscalizados.”

Observo, em consonância com as informações do autuante, que verificando o anexo, às págs. 36, constante do ‘Demonstrativo do Caixa’, basta somar: o saldo inicial com todos os recebimentos e deduzir de todos os pagamentos efetuados e declarados pela empresa e, posteriormente diminuí-los dos pagamentos omitidos relativos às notas fiscais não registradas, para se chegar aos valores negativos, ali indicados, ou seja “saldo credor de caixa”. Portanto, é plenamente descabida tal assertiva. As notas fiscais que comprovam a circulação das mercadorias, os Demonstrativos das referidas notas e o Demonstrativo do Caixa, com os respectivos saldos iniciais e saldos credores estão todos anexados ao PAF, no próprio dizer do autuante em sua informação.

Quanto aos saldos iniciais dos exercícios de 2006 e 2007 serem considerados 0 (zero) pelo autuante no demonstrativo de apuração do saldo de caixa, se deve ao fato de que nos respectivos exercícios anteriores, ou seja, 2005 e 2006, foram apurados saldos credores. Ora, se no exercício de 2005, por exemplo, foi apurado saldo credor de caixa no valor de R\$ 469.001,97 e o imposto, por presunção de omissão de saída anteriores, dele resultante, foi exigido, resta um saldo “0” (zero) no final do exercício de 2005, pois o saldo credor existente foi regularizado com a exigência tributária, zerando o saldo do caixa. Não caberia levar para o exercício seguinte o saldo credor, pois já foi alvo de exigência, ou mesmo iniciar o exercício seguinte com o saldo devedor, originário do saldo final do caixa de 2005, apurado originalmente pelo autuado, pois foi demonstrado que é incorreto. Assim, não cabem as alegações de que não foram consideradas as receitas já tributadas nos exercícios de 2005 e 2006. Os estoques finais e iniciais de mercadorias não têm nada a ver com esse levantamento, ademais, a infração foi apurada com base em uma presunção relativa, cabendo ao autuado a prova em contrário, o que efetivamente ocorreu, apenas, parcialmente, para o exercício de 2005, em razão dos ajustes dos pagamentos parcelados.

As decisões do CONSEF, trazidas pela defesa, não se referem às transferências dos saldos, alvo da questão em lide, pois os saldos 0 (zero), conforme visto, foram apurados no presente levantamento de caixa.

Não obstante, observo que, ao refazer o levantamento de caixa ajustando-o aos pagamentos parcelados do veículo adquirido, o autuante apurou no exercício de 2005 o ICMS a ser exigido no valor de R\$ 79.630,33, menor, portanto, do que o originalmente reclamado, no presente Auto de Infração, que foi de R\$ 87.031,75.

Quanto ao exercício de 2006, o ajuste realizado no levantamento do caixa pelo autuante, resultou no ICMS devido no valor de R\$ 176.928,42, maior, portanto, do que o originalmente exigido no Auto de Infração R\$ 167.143,79.

Em relação ao débito apurado no exercício de 2007, o autuante apurou, após os aludidos ajustes, o ICMS devido no valor de R\$ 63.791,76, maior, portanto do que os valores originalmente apurados que foi R\$ 62.676,37.

Considero que após os ajustes efetuados pelo aujuante no levantamento do caixa o aujuante apurou, nos exercícios de 2006 e 2007, saldos credores e, portanto, valores a serem exigidos maiores do que os originalmente reclamados, devem ser mantidos os valores originalmente apurados para os aludidos exercícios, sob pena de se estar fazendo um novo lançamento, quantos as diferenças apuradas a mais.

Sendo assim, a infração 01 é parcialmente subsistente, com o ICMS a ser exigido no exercício de 2005 no valor de R\$ 79.630,33 (apurado após os ajustes); no exercício de 2006 o ICMS no valor de R\$ 167.143,79 (originalmente apurado) e no exercício de 2007 o valor de R\$ 62.676,37 (originalmente apurado), resultando em um total para essa infração de R\$ 309.450,49.

Recomendo a Infaz de Origem uma nova ação fiscal para apurar e exigir as aludidas diferenças do tributo não reclamado, se efetivamente confirmadas, tendo em vista a indisponibilidade do crédito tributário.

Quanto à argüição de que as multas por descumprimento de obrigações acessórias de falta de registro das notas fiscais de entradas, constantes das infrações 02 e 03, eventualmente poderem ser as mesmas que resultaram na apuração da infração 01 (presunção de omissão de saída, em razão de apuração do saldo credor de caixa), devendo ser absorvidas, tendo em vista a exigência da obrigação principal e respectiva multa da infração 01, não tem amparo, pois a falta de registros das notas não é o elemento que determina a não contabilização das mesmas como pagas pois, é possível serem registradas e não haver a contabilização de seus pagamentos, fato que resultaria, da mesma forma, em saldo credor de caixa, constante da infração 01. Sendo assim, não há como entender que a falta de registro das notas é a consequência e a causa do saldo credor de caixa e sim a falta da contabilização no caixa de seus pagamentos, portanto, não podendo a multa por descumprimento da obrigação principal, constante da infração 01, absorver a multa por descumprimento da obrigação acessória imputada nas infrações 02 e 03.

Com efeito, portanto, ainda que as notas fiscais efetivamente fossem as mesmas que originaram as infrações 01, 02 e 03, não caberia a absorção da multa por descumprimento das obrigações acessórias previstas nas infrações 02 e 03, pois não se trata da mesma razão que lhes deram causa. As decisões do CONSEF, inclusive a apresentada, é no sentido de absorver, apenas, as multas por descumprimento de obrigação acessória, cujo descumprimento da obrigação principal seja consequência direta do descumprimento da primeira.

No que se refere à alegação de improriedade, ilegalidade ou constitucionalidade relativa à aplicação da “Taxa Selic” constantes das infrações 01 a 11, a cobrança pela mora é apurada pelos sistemas corporativos desta Secretaria da Fazenda (SEFAZ), que através de rotina própria, e com arrimo em dispositivos legais, conforme art. 51 da lei 7014/96 e art. 102 do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), Lei nº 3.956/81, atualiza os valores exigidos pela taxa SELIC. Saliento que a Lei nº 9.250/95 dispõe, nos termos da autorização do art. 61 do CTN, que esse será o instrumento para aplicação dos juros de mora, cuja questão já foi por demais discutida nos Tribunais Superiores que reiteradamente têm prolatado decisões admitindo a legalidade e constitucionalidade da sua aplicação. Chamo a atenção para o fato que o COTEB, em seu art. 101, § 3º, e 102, § 1º, dispõe que os acréscimos moratórios abrangerão, inclusive, o período em que a exigibilidade do crédito tributário estiver suspensa.

No Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997, a matéria é tratada nos arts. 138, 138-A, 138-B e 139. Os acréscimos moratórios incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001 (esta é a situação de que cuida o presente Auto de Infração) são calculados de acordo com a regra do art. 138-B, acrescentado ao Regulamento pelo Decreto nº 7.886, de 29 de dezembro de 2000 (Alteração nº 21).

Não obstante os argumentos apontados pela defesa, relativos à Selic, cumpre dizer que este órgão de julgamento não tem competência para decidir acerca da legalidade ou constitucionalidade do direito posto.

Considero, portanto, pertinente e legal a aplicação da Selic, relativas às infrações 01 a 11.

Quanto à argüida ilegalidade relativa à antecipação tributária, pertinentes das infrações 05 e 06, exigidas aos integrantes do SIMBAHIA, cabe lembrar que a antecipação tributária, da qual a antecipação parcial é uma espécie, esta prevista nos artigos 08 a 12 da Lei 7014/96, bem como a antecipação parcial está legalmente disposta no art. 12-A da mesma lei. Tanto a antecipação como a sua espécie, antecipação parcial, só encerram a fase de tributação quando expressamente previsto, conforme indica, inclusive, o disposto no inciso III, §1º do art. 12-A, da já mencionada lei. No presente caso há, inclusive, uma expressa determinação quanto ao não encerramento da fase de tributação na antecipação parcial, bem como não há nenhum dispositivo legal ou regulamentar que dispense os integrantes do SIMBAHIA, do pagamento da antecipação como gênero.

“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:

I - isenção;

II - não-incidência;

III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.

§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.”

Assim, não há como deixar de exigir tanto a antecipação como a antecipação parcial dos contribuintes inscritos no SIMBAHIA.

Ainda que houvesse tal impedimento, não caberia o seu aproveitamento pelo autuado, pois durante o período fiscalizado se encontrava inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado, na situação de Normal, o que resulta na conclusão pela subsistência das infrações 05 e 06, visto, inclusive, como já foi mencionado, que não cabe competência a este Conselho de Contribuintes, decretar a inconstitucionalidade ou deixar de aplicar a legislação tributária deste Estado.

Diante do exposto, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, observando a pertinência legal da exigência das demais infrações de 01 a 11, mantendo os valores reclamados para todas as infrações, com exceção da infração 01, que sofreu os ajustes consignados nas planilhas, às fls. 610 a 616. Sendo assim, a infração 01 é parcialmente subsistente, com o ICMS a ser exigido no exercício de 2005 no valor de R\$ 79.630,33 (apurado após os ajustes); no exercício de 2006 o ICMS no valor de R\$ 167.143,79 (originalmente apurado) e no exercício de 2007 o valor de R\$ 62.676,37 (originalmente apurado), resultando em um total para essa infração de R\$ 309.450,49.

O Auto de infração, portanto, passa a exigir o ICMS no valor R\$ 448.178,08 além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 5.699,00, totalizando o crédito tributário de R\$ 453.977,08.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração 298938.1201/07-4, lavrado contra **SIDNEI FERREIRA DIAS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$448.178,08**, acrescido das multas de 50% sobre R\$ 11.164,52, 60% sobre R\$ 127.563,07 e de 70% sobre R\$ 309.450,49, previstas nos incisos I, alínea “a”, II, alíneas “d”, e “e”, III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$5.699,00**, prevista nos incisos IX, XI, XVIII, alíneas “b” e “c” e inciso XX, do mesmo artigo e lei, com os acréscimos moratórios correspondentes, conforme estabelecido pela Lei nº 9.837/05. Recomendo a Infaz de origem uma nova ação fiscal para apurar e exigir a aludida diferença do tributo não reclamado, se efetivamente confirmada, tendo em vista a indisponibilidade do crédito tributário.

Sala das Sessões CONSEF, 03 de setembro de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR