

A. I. N° - **180597.0012/10-9**  
AUTUADO - **DAVID RIBEIRO BRITO**  
AUTUANTE - **ARISTÓVIO FERNANDES PINHEIRO DA FONSECA**  
ORIGEM - **INFAZ IPIAÚ**  
INTERNET - **01.06.2011**

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0143-04/11**

**EMENTA: ICMS.** 1. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE CAIXA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Os elementos contidos no processo não comprovam a ocorrência de suprimento de caixa de origem não comprovada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento de ICMS a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime de substituição tributária. Re-enquadramento da multa para o art. 42, inc. II, letra “f”, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. Infração parcialmente subsistente em face de comprovação de pagamento de parte das ocorrências antes da lavratura do auto. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime. Vencido o voto do Relator quanto à infração 1.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 20/12/2010 para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 8.033,42, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada. Valor do débito: R\$ 5.293,70. Período: 2007. Multa de 70%;

INFRAÇÃO 2 - Deixou 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/ou do exterior relacionadas no Anexo 88. Valor do débito: R\$ 2.739,72. Período: junho, setembro, outubro a dezembro de 2007. Multa de 60%.

À fl. 11, o autuado impugna o lançamento de ofício argüindo que: Infração 01: conforme DMA que anexa, o valor das vendas mais as transferências, totalizando R\$90.618,27, superam os valores dos dispêndios indicados no auto, o que descharacteriza a omissão de saída acusada; Infração 02: dos valores cobrados por falta de recolhimento de ICMS por antecipação, R\$743,16 foram pagos em 18/01/2008, referente competências 10/2007 e 12/2007, conforme relação de DAEs ano 2008 que anexa.

Concluindo, solicita revisão do auto considerando os fatos que expõe.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 21/22 dos autos. Quanto à infração 1, diz que na tabela apresentada na defesa se verifica que o autuado não entendeu que a infração se deve à falta de recursos para pagar as compras, pois as saídas por transferência sendo operações extra caixa não produzem movimento financeiro, portanto, não suprem o caixa. Desse modo, se o próprio autuado confessa que seu saldo inicial de caixa era nulo, e que suas vendas foram de R\$47.953,42 e não R\$90.618,27, razão pela qual confirma a omissão de R\$31.139,39, com ICMS devido de R\$ 5.293,70.

Quanto à infração 02, acolhe a comprovação do recolhimento de R\$ 743,16 e refaz a planilha ajustando o ICMS devido para R\$ 1.996,56.

#### VOTO

Na infração 1 foi imputado ao contribuinte a falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$ 5.293,70, em razão da constatação da ocorrência de suprimentos de caixa de origem não comprovada. A acusação se fundamenta no demonstrativo de fl. 04, cujos valores o autuado referenda ao apresentar junto à defesa novo demonstrativo em que reproduz o elaborado na ação fiscal e outro em que acrescenta o valor de R\$ 42.664,85, relativo a saídas de mercadorias por transferências que computa como receita, com o que nada resultaria a dever.

O autuante se contrapõe ao argumento defensivo por entender não ser possível tal alegação uma vez que a transferência do autuado não gera receitas. Neste caso, a razão assiste ao autuante, pois, de fato, nas saídas de mercadorias por transferência, não havendo a figura do comprador, não existe auferição de receita para suprir o caixa. Portanto, o único argumento que na oportunidade da defesa prevista no art. 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF (o qual assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações de defesa), que o autuado trouxe aos autos acaba por confirmar a presunção legal de saídas de mercadorias tributáveis acusada na infração nos termos do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, pois este dispositivo legal, entre outras situações, reza que a constatação da ocorrência de suprimento de caixa de origem não comprovada autoriza o fisco a presumir a realização de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência dessa presunção, o que, ao final, não comprovou, uma vez que, ao contrário do que tentou, o efeito de seu argumento defensivo é o de referendar a materialidade da infração.

Portanto, a situação em tela indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Para que a presunção que embasou a infração em tela pudesse ser elidida seria necessário que os suprimentos de caixa fossem comprovados com apresentação de documentos que demonstrassem o real ingresso dos recursos na empresa, a exemplo de extratos bancários, cópias de cheques devidamente compensados, documentos de transferência bancária etc.

Pelo acima exposto, considero a alegação defensiva inapropriada para elidir a infração. Em decorrência, mantenho a exigência fiscal.

No que pertine à infração 02, que contém a exigência de ICMS por antecipação parcial, prevista no art. 352-A do RICMS/97 e art. 12-A da Lei nº 7.014/96, o impugnante limitou-se a afirmar que efetuou o pagamento do imposto relativo à parte das ocorrências 10 e 12/2007, anexando a respectiva comprovação à fl. 20. Nada falando sobre os demais valores da infração, implicitamente o autuado os reconhece como devidos. Considerando que o autuante abateu da infração os valores cujo pagamento antes da autuação foi comprovado, subsiste a infração no valor restante. Embora o autuante tenha acolhido o valor recolhido intempestivamente de R\$ 743,16, verifico que, conforme demonstrativo de fl. 20, este valor engloba principal e acréscimos, o que está errado. Por isso, acolho o recolhimento apenas do principal de R\$ 459,13 para outubro e R\$ 246,47 para dezembro de 2007. Portanto, a infração resta caracterizada, mas parcialmente subsistente, conforme o demonstrativo de débito abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocorr	Data vencido	Base Cálculo	Alíq. %	Multa %	ICMS devido
<b>Infração 02</b>					
16/06/2007	25/07/2007	7.706,59	17	60	1.310,12
20/09/2007	25/10/2007	937,65	17	60	159,40
23/10/2007	25/11/2007	1.461,35	17	60	248,43

28/11/2007	25/12/2007	1.859,82	17	60	316,17
<b>Total Geral</b>					<b>2.034,12</b>

Entretanto, neste voto levanto uma questão de conhecimento oficioso vinculada à penalidade sugerida para ser aplicada nas infrações, atinente à exigência da antecipação parcial. Neste caso, o autuante propôs a multa de 60%, do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Este dispositivo legal, teve alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/07, acrescentando-se a expressão “inclusive antecipação parcial”.

Acerca desta matéria, a Procuradoria Estadual e as Câmaras do CONSEF, vêm decidindo no sentido da irretroatividade da lei editada em 2007, todavia, é consignada nas decisões das instâncias recursais a possibilidade de re-enquadramento da infração, conforme veremos a seguir.

Inicialmente, ressalto que na decisão proferida em 1ª instância, no Acórdão 0233-02-08, da lavra do eminente julgador José Bizerra Lima Irmão (processo nº 269131.0008/07-0), oportunidade em que foi devidamente observado que a multa da alínea “d” do dispositivo citado, aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação. Embora não conste que houvesse questionamentos por parte dos contribuintes, o legislador considerou que deveria tornar “mais clara” a norma e acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Poder-se-ia dizer que se trata de uma regra interpretativa, e, como tal, teria efeitos retroativos. Acontece que é praticamente impossível haver uma norma “interpretativa”. Só é interpretativa a norma que se limite a explicitar o que a anterior já diz. No caso aqui considerado, o vocábulo “inclusive” deixa evidente que houve “inclusão”, ou seja, que houve acréscimo. Sendo assim, foi criado direito novo. Em matéria penal – e a regra em apreço é de direito tributário-penal –, somente se admite a irretroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de irretroatividade benigna.

Também foi ressaltada pela PGE a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, para casos como esse aqui analisado, considerando que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07 (28/11/2007), o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto da substituição tributária.

Todavia, consoante entendimento do órgão jurídico do Estado, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, inc. II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que de forma conceitual aberta, o referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal. Nessa linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), que ao disciplinar o ato de lançamento tributário afirma que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição poder ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento normativo do fato tributável aos ditames da lei. Nessa direção, por sinal, se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, que não inquia de nulidade o lançamento que contenha indicação de errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte.

No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. II, “d”, da Lei nº 7.014/96, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f” para os fatos imponíveis antes da vigência do art. 42, II, “d”, dada pela nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/07. Todavia esse

equívoco não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, re-enquadramento a multa pelas infrações praticadas pelo contribuinte, atinentes à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96.

Destaco ainda que o fato de a legislação baiana ter sido posteriormente alterada para incluir expressamente a falta de recolhimento da antecipação parcial no rol das infrações previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando-se ao caso outro princípio jurídico, segundo o qual, os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).

Fica, portanto, mantido o núcleo das exigências fiscais, revisando-se tão somente a capitulação legal da multa pelos fatos infracionais, com o seu re-enquadramento, originalmente capitulada no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letra “f”, que possui o percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamenta tracejada linhas atrás.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, mantendo integralmente a infração 01 e parcialmente a infração 02, conforme demonstrativo de débito acima.

#### **VOTO VENCEDOR (QUANTO À INFRAÇÃO 1)**

Em que pese a boa fundamentação apresentada pelo nobre Relator na apreciação da infração 1, discordo do seu posicionamento, em função da análise dos elementos contido no processo.

A infração descreve omissão de saída de mercadorias apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada (art. 2º, §3º do RICMS/BA). Já o demonstrativo à fl. 4 indica que foi deduzido o montante das disponibilidades (receita de vendas) dos dispêndios (compra de mercadorias e material de consumo), apurando saldo negativo (credor) sob o qual foi aplicada a alíquota interna o que resultou no ICMS exigido.

Não foi juntado ao processo qualquer documento ou livro fiscal para fundamentar a acusação.

O suprimento de caixa de origem não comprovada fica caracterizado quando a empresa efetua a escrituração de uma entrada de recurso financeiro na contabilidade e mediante intimação não comprova a origem deste recurso. Portanto, na situação presente não foi juntado ao Auto de Infração qualquer elemento material que comprovasse a ocorrência desta infração, o que por si só conduz à sua nulidade (art. 18, IV, “a” do RPAF/BA). Entretanto, havendo possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, deixo de declará-la e passo a apreciação do mérito.

No mérito, a infração 1 acusa a omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada.

Como apreciado acima, no demonstrativo à fl. 4 o autuante indicou Receita de Vendas de R\$47.953,42 e Dispêndios de R\$79.092,81 resultando em saldo negativo de R\$31.139,39.

Na defesa apresentada o autuado apresentou quadro demonstrativo à fl. 18 e cópia da DMA à fl. 19, contestando que o autuante não considerou os valores das transferências de R\$42.664,85.

Por sua vez o autuante rebateu dizendo que a infração ocorre pela “falta de recursos para pagar as compras efetivadas” e que as transferências não geram recursos financeiros e não supre o caixa.

Verifico que a DMA (fl. 19) acusa aquisições de mercadorias totalizando R\$86.612,64 e saída de mercadorias totalizando R\$90.618,27, portanto com saldo positivo.

O autuante no seu levantamento fiscal considerou como dispêndio o pagamento das compras, mais transferências, mais material de consumo (R\$73.362,51 + R\$5.465,25 + R\$265,05 = R\$79.092,81),

porém com relação às receitas considerou apenas a de vendas (R\$47.953,42), desprezando os valores relativos às transferências no valor de R\$42.664,85.

É correta a afirmação do autuante de que as transferências não geram receitas. Porém a movimentação dos recursos financeiros é identificada na escrita contábil (livro Caixa, Razão, Diário). O registro na escrita fiscal de compras, vendas ou transferências não identificam saídas ou entradas de recursos financeiros no mesmo período. É certo que a ocorrência de registros de entradas com montantes notoriamente superiores às saídas constitui um indício de ausência de recursos financeiros que deve ser investigado na escrita contábil.

Com relação aos dados contidos na DMA juntada com a defesa pode se tirar conclusões:

- 1) O autuante considerou dispêndios com transferências recebidas (R\$5.465,25), mas não considerou os recursos de transferências efetivadas (R\$42.664,85) o que constitui tratamento desigual;
- 2) Como não foi apresentado qualquer livro contábil (Razão, Caixa ou Diário) não se sabe quanto o estabelecimento autuado dispendera com recursos financeiros no pagamento das compras transferidas ou recebidas. Não se sabe se o estabelecimento autuado (CNPJ 0001) teve dispêndio de recursos financeiros com relação às transferências recebidas e da mesma forma se o estabelecimento filial transferiu os recursos financeiros em relação às mercadorias recebidas em transferências.

Neste caso, considerando que o fluxo de saída de mercadorias do estabelecimento autuado para estabelecimento filial não gerou entrada de recursos financeiros e diante da falta de uma escrituração contábil que comprove quem suportou o pagamento das compras, o razoável seria para efeito de análise de fluxo de recursos financeiros, que do montante das compras fosse deduzido o valor das transferências (normalmente a preço de custo), ou seja, do valor da compras e transferências recebidas (R\$79.092,81) fosse deduzido o montante das mercadorias transferidas (R\$42.664,85) o que resulta em valor de R\$36.427,96, valor este inferior às receitas de vendas informadas de R\$73.362,51, portanto regular.

Outra possibilidade, diante da ausência de registros contábeis, é que tendo sido considerado o dispêndio de recursos financeiros com as transferências recebidas (R\$5.465,25), também fossem considerados os recursos relativos às transferências efetivadas (R\$42.664,85), situação que foi evidenciada na tabela apresentada pelo impugnante à fl. 18 e que resulta em saldo positivo.

Diante do exposto, concluo que os elementos contidos no processo não comprovam a ocorrência de suprimento de caixa de origem não comprovada e improcedente a infração 1.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO 1, acompanho o Relator pela PROCEDÊNCIA EM PARTE DA INFRAÇÃO 2.

Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração n.º 180597.0012/10-9, lavrado contra **DAVID RIBEIRO BRITO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.034,12**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta junta recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 2 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto n.º 7.629/99, alterado pelo Decreto n.º 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR (INFRAÇÃO 1)

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR