

**PROCESSO** - A. I. Nº 017464.0006/08-6  
**RECORRENTE** - SOPA COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA. (AREZZO)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0222-02/09  
**ORIGEM** - INFAZ ILHÉUS  
**INTERNET** - 02/08/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0175-12/12

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO, **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Argumentos apresentados pelo sujeito passivo insuficientes para elidir a acusação fiscal. No entanto, a acusação diz respeito à falta de recolhimento do imposto sobre mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária (calçados) e não o imposto que deve o contribuinte recolher em função da antecipação parcial. Após saneamento, houve diminuição do débito a ser exigido. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. **2. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. NULIDADE.** Inexistência de elementos suficientes para caracterizar a infração imputada. Inviabilidade de saneamento, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma incompleta, sem levar em consideração a movimentação ocorrida no período objeto da autuação envolvendo o total das disponibilidades. Impossibilidade de saneamento, visto que, nestes autos, implicaria uma nova ação fiscal. Item nulo. Modificada a Decisão recorrida. **4. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS. a)** NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Multa 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. **b)** FALTA DE EXIBIÇÃO AO FISCO. Infrações caracterizadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0222-02/09) que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 29/09/2008, reclama ICMS e MULTA no valor total de R\$127.915,50, sob a acusação do cometimento de oito infrações á norma tributária deste Estado. Porém somente fazem parte do Recurso Voluntário as seguintes:

INFRAÇÃO 1 - Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$101.846,55, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias

provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, nos meses de março, abril, junho a dezembro de 2003, fevereiro a dezembro de 2004, fevereiro a dezembro de 2005, fevereiro a dezembro de 2006, março a maio, setembro a dezembro de 2007, conforme demonstrativos às fls.29/54, 90/98, 142/149 e 197/208. Em complemento consta: “Nos exercícios de 2003 a 2007, tanto da antecipação das mercadorias elencadas no Anexo 88 e 89, como também da antecipação parcial das outras mercadorias não elencadas no Anexo 88, conforme Planilha – Diferença Apurada no Cálculo do ICMS Substituição Tributária/Antecipação Parcial – 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007.”

INFRAÇÃO 4 - Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$10.520,93, correspondente a omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de saldos credores de Caixa, nos meses de junho a novembro de 2005, janeiro, abril a junho, agosto a outubro de 2006, conforme demonstrativos e documentos às fls.101/120, 151/172, e 206/220, e Livro Caixa fls.620/633, 981/987, e 1233/1251.

INFRAÇÃO 6 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos exercícios de 2003 e 2004, sendo aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$2.677,59, equivalente a 1% sobre o valor comercial das mercadorias, conforme documentos às fls.80/87 e 136/139.

INFRAÇÃO 8 - Deixou de apresentar livros fiscais (Registro de Entradas, Saídas, e Apuração do ICMS, de 2003 e 2004), quando regularmente intimado, conforme intimações às fls.15 a 26, sendo aplicada multa no valor de R\$2.760,00 (docs.fls.15 a 16).

Após análise das peças processuais, a JJF prola a seguinte Decisão;

*Inicialmente, quanto à arguição de inconstitucionalidade das multas aplicadas por considerar que elas são confiscatórias, e fere o princípio da capacidade contributiva da empresa, ressalto que, com base no art. 167, I do RPAF/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, estando as multas aplicadas previstas no art. 42, I, “a”, II, “d”, III, XI, XVIII, “c”, XIX, e XX, da Lei nº 7.014/96.*

*E, após posicionar-se que o Auto de Infração foi corretamente lavrado, analisar cada infração individualmente, com as seguintes decisões quanto àquelas motivadoras do Recurso Voluntário:*

*Infração 01 - diz respeito a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais, referente às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, relacionadas nos Anexos 88 e 89, bem como, a antecipação parcial sobre as demais mercadorias,*

*Na defesa o autuado arguiu que:*

- a) o levantamento fiscal intitulado de Substituição Tributária/ICMS Antecipação Parcial, dificultou o exercício da ampla defesa;*
- b) consta na descrição dos fatos “aquisições do exterior”, porém só adquire mercadorias no mercado interno;*
- c) a acusação fiscal não possui provas, por está baseada em parte em notas fiscais colhidas no CFAMT, as quais, não é meio seguro de que tenha adquirido as mercadorias ou que as notas fiscais foram emitidas a seu pedido, se configurando como presunção sem provas de que as mercadorias entraram no estabelecimento;*
- d) tanto a antecipação parcial como a substituição tributária, foram devidamente lançadas no livro Registro de Entradas de Mercadoria e levadas à tributação pelo Regime Normal de Apuração.*

*Observe que não existe incongruência entre a descrição do fato, e o enquadramento legal, pois os demonstrativos fiscais, às fls. 29/54, 90/98, 142/149 e 197/208, e a citação de dispositivos legais infringidos, não impossibilitou o autuado de conhecer os dados necessários do lançamento para efeito de impugnação, não caracterizando cerceamento de defesa, de acordo com o que dispõe o art. 19 do RPAF aprovado pelo Decreto 7.629 de 09 de julho de 1999, e o defendente compreendeu perfeitamente a infração que lhe foi imputada, tendo apresentado impugnação contestando a exigência fiscal. Embora conste na descrição do fato no corpo do Auto de Infração a expressão “do exterior”, em complemento foi esclarecido o real motivo da autuação.*

*O lançamento foi apurado com base em cópias de notas fiscais apresentadas pela empresa e também de cópias de notas fiscais obtidas junto ao CFAMT. O patrono do autuado não questiona a existência das notas fiscais do CFAMT que se encontram nos autos. No caso das citadas notas fiscais do obtidas junto ao CFAMT, (NF – 11798 jul/05; 12600 jul/05; 32962 e 14849 ago/05; 36369 nov/05; 72878 e 39475 jun/06; 44964 ago/06; 38937,*

49028 e 48821 set/06; 52565, 52325, 6120, 52027, 50375, 50706, 16815 out/06; 40967, 21014, 77047, 39681, 6547, 39872, 20623, 53459, 54841, 40633, 6215, 6192, 6835, 6441, 16454 nov/06; 302116, 7297 e 21255 dez/06), verifico que nelas constam todos os dados cadastrais do estabelecimento, ou seja, razão social, endereço, inscrição estadual e CNPJ, foram capturadas nos postos fiscais no trajeto para o estabelecimento, servindo de provas de suas aquisições pelo autuado.

Sobre a alegação de que, tanto a antecipação parcial como a substituição tributária, foram devidamente lançadas no livro Registro de Entradas de Mercadoria e levadas à tributação pelo Regime Normal de Apuração, não foi apresentada qualquer prova dessa alegação, hipótese em que se ficasse provado o quanto alegado, seria o caso de aplicação de multa sobre os valores que deixaram de ser antecipados.

Desta forma, mantenho o débito deste item, uma vez que as alegações do defendente, desacompanhadas de provas, não elidem a infração.

[...]

Infração 04 – neste item o contribuinte foi acusado de omitir saídas de mercadorias tributáveis representada por saldos credores de Caixa, sendo o débito apurado através da auditoria das disponibilidades e documentos às fls.101/120, 151/172, e 206/220, cuja base de cálculo foi calculada com base em índice de proporcionalidade conforme demonstrativo na folha 230 (IN nº 56/2007).

De acordo com o §3º do artigo 2º do RICMS/97, “presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar: I – saldo credor de caixa; II – suprimento a caixa de origem não comprovada.”

Analisando os argumentos defensivos, deixo de apreciar a alegação de que é inconstitucional a presunção legal - saldo credor de Caixa – previsto no artigo 2º, § 3º, I, do RICMS/97, por não ser de competência do órgão julgador na esfera administrativa a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma tributária.

Quanto a argüição de que a auditoria de Caixa foi feita em descompasso com os princípios da contabilidade geralmente aceitos, entendo que nada impede que seja feito o levantamento das disponibilidades (receitas x despesas). Se o estabelecimento mantém escrituração contábil, conforme alegado, caberia apontar os equívocos acaso existentes na auditoria do Caixa, apresentando inclusive levantamento, de modo que fosse revisado o lançamento. No que tange a alegação de que não foi considerado no levantamento fiscal o movimento bancário no período de 30/06/05 a 31/10/06, verifico que na relação dos saldos bancários existentes no final de cada mês constantes à fl.1.337, não são cabíveis de inclusão, porquanto são saldos negativos. Quanto ao saldo inicial do Capital Social inicial de R\$ 15.000,00, observo que o mesmo já foi considerado, conforme consta na Auditoria das Disponibilidades – II à fl.120.

Portanto, quanto a metodologia utilizada para a apuração do débito, considero-a válida, pois a partir do momento que o autuado não apresentou seus livros contábeis, nada impede que a fiscalização, louvando-se das informações prestadas à SEFAZ e dos documentos disponíveis da empresa, efetue o levantamento das disponibilidades, partindo do saldo inicial do período, e comparando os ingressos de Recursos, representados pelas vendas, com os pagamentos, apure saldo de Caixa.

Pelo que foi comentado, mantenho o lançamento deste item.

[...]

Infração 06 - falta de escrituração no Registro de Entradas de notas fiscais de mercadorias não tributáveis, pede a redução da multa, a qual, não vejo como acolher o pleito do contribuinte por considerar que ela já está em patamar (1%) de acordo com a sua capacidade contributiva;

[..]

Infração 08 - falta de atendimento à intimações para apresentação dos livros Registro de Entradas, Saídas, e Apuração do ICMS, de 2003 e 2004, diz que colocou à disposição da fiscalização todos os livros e documentos, mas que irá apurar o ocorrido.

Desta forma, ficam mantidos os itens acima, visto que o autuado não apresentou qualquer documento para elidir as acusações fiscais.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão prolatada, a empresa interpõe Recurso Voluntário, através de advogado legalmente constituído (fls. 1436/1441-A).

Entende, preliminarmente, que JJF, a luz do art. 5º, LV, da Constituição Federal, não poderia deixar de abordar seu argumento de que a multa aplicada no presente processo se configura em confisco. Assim, diante destas determinações legais caia por terra o argumento da Decisão

recorrida de que não poderia se pronunciar a respeito da matéria por determinações do art. 167, I, do RPAF/BA.

No que se refere à infração 1, observa que a autuação tem por fundo, em sua grande maioria, notas fiscais colhidas junto ao sistema CFAMT desta Secretaria de Fazenda. No entanto, notas fiscais assim colhidas pelo fisco não são meio seguro de prova das aquisições das mercadorias, principalmente pelo fato de que terceiros poderiam ter utilizado, indevidamente, seus dados cadastrais. Que a situação trata de “*mera presunção fiscal*” que somente pode ser materializada, por exemplo, com a contagem física dos estoques de mercadorias que deve ser confrontado com um levantamento contábil para que se pudesse constatar alguma diferença.

Diz não poder admitir, nem tolerar, que o fisco inverta o ônus da prova, para que o contribuinte apresente prova negativa. Observa como princípio “*secular*” de que o ônus da prova é de quem acusa. E nos autos não existe um único elemento de prova (exemplo: canhoto das notas fiscais) de que havia adquirido as mercadorias ou que elas adentraram em seu estabelecimento.

Citou e transcreveu lições de renomados professores de direito tributário para afirmar que, tanto a antecipação parcial como a substituição tributária, foram devidamente lançadas no livro Registro de Entradas de Mercadoria e levadas à tributação pelo Regime Normal de Apuração.

Em relação à infração 4, diz manter os mesmos argumentos de sua inicial onde sustenta a tese que a “*presunção fiscal*” não tem o condão de materializar o fato gerador do imposto do pretense “*estouro de caixa*” já que “o fato gerador do ICMS é efetiva a circulação econômica e jurídica da mercadoria”. Alega que não foi considerado na auditoria do Caixa: o movimento bancário no período de 30/06/05 a 31/10/06, tendo informado os saldos existentes no final de cada mês (fl.1.441). Discorda da JJF de que os saldos bancários negativos apresentados não podem reduzir o “*pretense estouro de caixa*”.

No que tange à infração 6, entende que deve ela ser reduzida a percentuais justificáveis em conformidade com o argumento apresentado inicialmente a respeito das multas aplicadas.

E, em relação à infração 8, afirma que está colocando à disposição do fisco todos os documentos exigidos. De que tal acusação “*não é do seu conhecimento. Por isso irá consultar seu contador sobre tal acusação*”.

Protestando por todos os meios de provas em direito existentes, requer que seja parcialmente provido o seu Recurso.

Em seu opinativo (fls. 1446/1449) a PGE/PROFIS após relatar todos os fatos da presente autuação e ressaltar o número exagerado de infrações fiscais em um único Auto de Infração, diz que as mesmas estão claras, devidamente tipificadas e alicerçadas na legislação tributária estadual. Que os direitos constitucionais da ampla defesa e do contraditório foram obedecidos. Esclarece não poder concordar com a pretensão do recorrente de afastar o preceito contido no art. 167, I, do RPAF/BA, com respaldo nas garantias constitucionais. Que de fato, a constituição federal “*garante que todas as lesões ao direito serão apreciadas pelo Poder Judiciário e o RPAF/99 determina apenas a incompetência do Consef, órgão colegiado administrativo, para declarar inconstitucionalidade da legislação estadual, não excluindo qualquer matéria da apreciação judicial*”.

No mérito, em relação à infração 1, entende que as notas fiscais colhidas junto ao CFAMT, bem como aquelas pelo próprio recorrente apresentadas, são provas matérias suficientes para caracterização da infração. E que o recorrente não carrega aos autos provas capazes de comprovar o recolhimento do imposto.

Em relação às infrações 4 e 6 os argumentos são os mesmos apresentados quando da inicial. Que os documentos relativos a extratos bancários, mencionados e não carreados aos autos, revelam-se imprestáveis a modificar o lançamento fiscal, pois se referem a saldos negativos.

E, por fim, quanto à infração 8, a simples negativa do seu cometimento não elide a ação fiscal. Ademais, constam nos autos os procedimentos de intimação para apresentar livros e documentos, a exemplo os de fls. 15/26.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Em pauta suplementar do dia 01/12/2010 (fl. 1452), esta 2ª CJF encaminha os autos à fiscal autuante para que fosse elaborado dois demonstrativos relativos à infração 1. O primeiro em relação à antecipação parcial e o segundo relativo à substituição tributária por antecipação. Foi, ainda, observado que não fosse incluído no demonstrativo da antecipação parcial o imposto ora exigido antes da vigência de tal instituto.

Em atenção ao solicitado (fls. 1457/1458) a auditora fiscal apresenta, após revisar todo o levantamento fiscal da infração 1, os dois demonstrativos conforme solicitado por esta 2ª CJF, observando que para o exercício de 2003 não foi exigido o imposto por antecipação parcial, que excluiu a Nota Fiscal nº 34061 de fevereiro de 2004, pois se referia à antecipação parcial e indicou para todos os exercícios (2003 a 2007) os valores, em separado, da antecipação parcial e da antecipação/substituição tributária.

A empresa e seus sócios foram intimados para tomar ciência da diligência requerida por esta 2ª CJF, porém não mais foram encontrados (fls. 1517/1520). O advogado da empresa, Dr. Nicodemus Souza Lima (OAB-BA 12.518), e quem interpôs o Recurso Voluntário, tomou ciência do saneamento realizado, conforme consta à fl. 1521 dos autos. Não houve qualquer manifestação

Em pronunciamento (fls. 1525/1526), a PGE/PROFIS opina pelo provimento parcial da infração 1, diante dos novos demonstrativos elaborados.

Em despacho, a procuradora Aline Solano Souza Casali Bahia opina pelo acolhimento do Parecer exarado pela n. Procuradora Maria José Coelho Sento-Sé. A procuradora assistente da PGE/PROFIS/NCA, Dra. Paula G. Morris Matos, da o seu “De Acordo” aos opinativos exarados (fl. 1527).

## VOTO

O recorrente insurge-se, inicialmente, quanto aos percentuais aplicados nas multas exigidas por entender de cunho confiscatório. Diz, ainda, que diante das determinações do art. 5º, LV, da Constituição Federal - CF, a JJF poderia tê-las reduzido ou mesmo afastado.

Observo que as determinações do art. 5º, LV, da CF neste processo em qualquer momento foram desobedecidas. O Auto de Infração foi lavrado obedecendo a todas as determinações legais, todos os prazos processuais foram obedecidos e o recorrente pôde amplamente se defender, podendo trazer aos autos todas as provas que possuísse para desconstituir as infrações a ele imputadas.

Entretanto, confunde o recorrente o direito constitucional da ampla defesa e do contraditório com poderes que tem cada órgão, dentro de sua competência, para expressar e decidir sobre matéria constitucional. Matéria constitucional é de competência do Poder Judiciário. O Conselho de Fazenda do Estado da Bahia é foro administrativo que se encontra inserido dentro da estrutura da Secretaria de Fazenda Estadual. Portanto, com diversas limitações legais, entre elas, a vedação de não se expressar sobre inconstitucionalidade das leis, conforme determinações do art. 167, I, do RPAF/BA.

Isto posto, as multas aplicadas estão determinadas na Lei nº 7.014/96, enquanto que às multas referentes às irregularidades por descumprimento de obrigação principal somente tem competência para reduzi-las ou cancelá-las a Câmara Superior do CONSEF, ao apelo da equidade e obedecidas todas as determinações legais contidas no art. 159, do RPAF/BA. Esta CJF somente pode reduzir ou cancelar multas decorrentes do descumprimento de obrigação assessoria (art. 158).

Após tais considerações, passo a análise das infrações impugnadas.

A infração 1 trata da 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 do RICMS/97.

O recorrente se insurge contra as notas fiscais colhidas junto ao sistema CFAMT desta Secretaria de Fazenda, entendendo que elas não são meio seguro de prova das aquisições das mercadorias, principalmente pelo fato de que terceiros poderiam ter utilizado, indevidamente, seus dados cadastrais. Que a situação trata de “*mera presunção fiscal*” e a sua materialização somente poderia ser concretizada através, por exemplo, através de uma contagem física dos estoques de mercadorias, confrontada com um levantamento contábil. Diz não poder admitir nem tolerar, que o fisco inverta o ônus da prova, para que o contribuinte apresente prova negativa. Ao final, afirma que tanto a antecipação parcial como a substituição tributária, foram devidamente lançadas no livro Registro de Entradas de Mercadoria e levadas à tributação pelo Regime Normal de Apuração.

Ressalto, por primeiro, de que aqui não se trata de nenhuma presunção legal, tampouco de qualquer “presunção fiscal”. A infração trata da falta de recolhimento da antecipação parcial e da substituição tributária sobre mercadorias enquadradas no referido regime (calçados). Portanto, o exemplo dado pelo recorrente de uma auditoria a ser realizada não tem qualquer sentido. O imposto neste caso é devido operação por operação comercial realizada.

Em segundo, notas fiscais colhidas no trânsito de mercadorias pelo fisco estadual comprovam a circulação das mercadorias neste Estado. Afora que os remetentes são fornecedores (Arezzo i Ind e Com. Ltda., Zenglein & Cia Ltda., Brilac Ind. E Com. De Calçados Ltda. e Xamma Ind. e Com, de Calçados Ltda., por exemplo) do recorrente como pode se constatar em um confronto das notas fiscais 1ªs vias apresentadas pela empresa (fls. 1070, 505, 506 e 507). Fora que as compras foram realizadas a prazo, as mercadorias (calçados) são inerentes à atividade da empresa e a maioria dos vendedores é franqueada Arezzo.

Quanto às primeiras vias, estas foram entregues ao fisco pelo próprio recorrente.

No mais, a afirmativa do recorrente de que lançou no seu livro Registro de Entradas de Mercadoria todas as operações comerciais onde se exige a antecipação parcial e o imposto por substituição tributária e recolheu o tributo pelo regime normal de apuração, aqui em nada acrescenta, pois em qualquer momento restou provado. Caso provasse ter recolhido o imposto pelo regime normal de apuração, sobre as mercadorias regidas pela substituição tributária somente haveria descumprimento de uma obrigação com penalidade prevista no § 1º do art. 42, da Lei nº 7.014/96. Mas, como disse, este fato em qualquer momento foi provado. O que se pode depreender desta afirmativa é que o recorrente, ao final de sua irresignação, admite as operações comerciais que o fisco detectou através do sistema CFAMT.

Por fim, aqui não se pode falar em prova negativa. Os fatos estão provados. Caberia tão-somente ao recorrente demonstrar que havia recolhido o imposto, já que eles não constam dos sistemas informatizados desta Secretaria de Fazenda.

Porém, a autuante não poderia exigir em uma única infração duas situações com naturezas distintas. Mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária (calçados), quando a fase de tributação é encerrada antecipadamente, com a antecipação parcial que recai sobre as demais mercadorias, não encerrando sua fase de tributação. É por tal situação que o § 1º, III, do art. 12-A, da Lei nº 7.014/96 determina que nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a antecipação parcial não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por antecipação ou substituição tributária.

Em assim sendo, esta 2ª CJF solicitou à autuante que elaborasse levantamento fiscal separando as duas situações e apresentasse novos demonstrativos de débito, o que foi cumprido. O patrono da empresa recebeu todos os demonstrativos e levantamentos realizados, mas não se manifestou.

Diante de tudo exposto, somente posso me alinhar aos novos levantamentos realizados quando neles foram excluídas todas as operações comerciais onde a fiscalização exigiu o imposto por antecipação tributária, ficando o imposto cobrado nesta infração para o valor de R\$74.789,23, conforme Demonstrativo de Débito às fls. 1457/1458 dos autos.

A infração 4 trata da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor na conta Caixa. Ou seja, a razão da autuação foi a presunção de operações anteriores de saídas de mercadorias tributáveis, decorrente da falta de registro de notas fiscais de entradas na escrita do contribuinte, conforme determina o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, pois a presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente na saída das mercadorias, que, no caso, se deu anteriormente, permitindo que o sujeito passivo obtivesse recurso para realizar aquisições não registradas. A legislação tributária presume que o contribuinte excluiu da tributação receitas de vendas anteriores de mercadorias tributáveis, pois, em princípio, ninguém exclui da tributação o que não é tributável. Por ser uma presunção *juris tantum*, é ela uma das poucas situações em que a lei inverte o ônus da prova, cabendo ao sujeito passivo provar que não houve a ocorrência dos fatos elencados pela lei.

E tal presunção decorre do fato de que sob o aspecto contábil, a conta Caixa é parte integrante do Ativo Circulante - Disponível, e deve, normalmente, ter saldo devedor. A apresentação de saldo credor indica uma disfunção, que como acima indicado, a lei determina que a empresa realizou pagamentos com recursos não contabilizados.

Neste contexto, no grupo das “disponibilidades” estão incluídas as contas “Caixa”, “Bancos” e “Aplicações Financeiras”, que representam recursos livres para aplicação imediata nas atividades da empresa.

Após alinhar tais considerações, passo a analisar o levantamento fiscal realizado.

A fiscal autuante realizou levantamento das “Disponibilidades” (Anexos I e II) da empresa. Como “pagamentos/despesas” incluiu: duplicatas de compras “a vista” e “a prazo”, tributos, energia e telefone, água e aluguéis, honorários, pró-labore e distribuição de lucro e despesas com pessoal (salário e encargos sociais). As receitas decorreram de vendas “a vista”. Comparando as disponibilidades do recorrente com suas despesas, constatou o saldo credor de Caixa (fls. 118/120 dos autos). Apurou a proporcionalidade das mercadorias em relação às mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária (calçados - 70%) e de “outras mercadorias” em 30%, sem, contudo, a demonstrar.

O recorrente sustenta a tese de que existiu uma “presunção fiscal” que não tem o condão de materializar o fato gerador do imposto já que “*o fato gerador do ICMS é efetiva circulação econômica e jurídica da mercadoria*”. Alega, ainda, que não foi considerado, na auditoria do Caixa, o movimento bancário no período de 30/06/05 a 31/10/06, onde sua conta corrente apresenta saldos negativos. E desde sua inicial, colaciona aos autos diversos extratos bancários (fls. 1344/1381) para provar que, em diversos meses, o saldo credor existente foi suportado pelo seu saldo devedor bancário.

A JJF, na sua Decisão, entende que o movimento bancário no período de 30/06/05 a 31/10/06 não poderia ser considerado, pois indicam saldos negativos.

Entendo equivocado tal argumento. A conta “Bancos”, como acima dito, faz parte das disponibilidades financeiras imediatas da empresa e o recorrente provou que possuía um crédito junto ao HSBC no valor de R\$10.000,00 que poderia utilizá-lo mensalmente, como de fato o fez e, apenas como exemplo: no mês de julho de 2005, a base de cálculo do imposto importou em R\$288,41. O recorrente demonstrou que possuía, no final do mês, saldo devedor junto ao HSBC de R\$2.018,28.

Os saldos devedores na forma apresentados não podem, inicialmente, ser tomados para ilidir a ação fiscal. Entretanto, devem ser eles considerados ao longo de cada mês para se ter a efetiva certeza do momento da ocorrência do fato gerador do imposto.

Em assim sendo, o procedimento fiscal tornou ilíquido o *quantum* a ser exigido, restando a acusação sem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a irregularidade tributária atribuída ao sujeito passivo. Medidas saneadoras, através de fiscal estranho ao feito, poderiam ser requeridas, porém elas são de tal monta que acabariam em ser uma nova fiscalização, cuja competência não cabe ao fiscal estranho ao feito.

Diante do exposto e com fulcro no artigo 18, IV, "a", do RPAF/BA, voto pela nulidade deste item da autuação.

Na infração 6 é exigida multa e 1% sobre o valor das mercadorias não tributáveis entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. O recorrente não se insurge contra a acusação, apenas requer redução da multa aplicada, por tudo que nas suas colocações iniciais expos.

Como bem posicionado pela JJF, o percentual cobrado é mínimo (1%). Afora que existe na Lei nº 7.014/96 multa específica quando o fisco detecta a falta de escrituração de documentos fiscais. E, indo adiante a multa recaiu sobre operações com mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, quando o imposto é recolhido nestas entradas. Sem a sua escrituração, leva o fisco a perder o controle em relação às receitas estaduais.

Mantida a Decisão de 1ª Instância.

A infração 8 indica que o sujeito passivo tributário deixou de apresentar livros fiscais (Registro de Entradas, Saídas, e Apuração do ICMS, de 2003 e 2004), quando regularmente intimado, conforme intimações às fls.15/26, sendo aplicada multa no valor de R\$2.760,00.

O recorrente, apenas, afirma que está colocando à disposição do fisco todos os documentos exigidos e que a acusação não é do seu conhecimento, necessitando consultar seu contador sobre o assunto.

Colocar à disposição do fisco os livros fiscais neste momento e não quando foi intimado, não pode ser alegação a ser considerada. E, da mesma maneira, o argumento de que desconhece a situação, necessitando consultar seu contador.

No mais, determina o art. 42, XX, da Lei nº 7.014/96:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*[...]*

*XX - àquele que, dentro do prazo de 48 (quarenta e oito) horas, deixar de prestar esclarecimento ou informação, de exhibir livro ou documento, arquivo eletrônico ou similar (exceto os arquivos previstos no inciso XIII-A), ou de mostrar bem móvel ou imóvel, inclusive mercadoria, ou seu estabelecimento a funcionário fiscal, quando por este regularmente solicitado:*

- a) R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), pelo não atendimento do primeiro pedido;*
- b) R\$ 920,00 (novecentos e vinte reais), pelo não atendimento da intimação que lhe for feita posteriormente;*
- c) R\$ 1.380,00 (mil e trezentos e oitenta reais), pelo não atendimento de cada uma das intimações subseqüentes;*

A fiscal autuante, diante das provas existentes nos autos intimou a empresa nos dias 03/03/2008, 16/06/2008, 22/07/2008 e 20/08/2008 para apresentar os livros fiscais relativos aos exercícios de 2003 e 2004, sem obter qualquer êxito. Em assim sendo, obedeceu estritamente o que manda a lei, conforme acima transcrito.

Em vista do exposto, a infração e Decisão de 1º Grau são mantidas.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto, mantendo integralmente as infrações 6 e 8, julgando procedente em parte a infração 1 e nula a infração 4, passando o imposto originalmente exigido de R\$101.846,55 para R\$74.789,23.



## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 017464.0006/08-6, lavrado contra **SOPA COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA. (AREZZO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$82.958,66**, acrescido das multas de 50% sobre R\$5.448,38, 60% sobre R\$77.510,28, previstas no artigo 42, incisos I, “a” e II, alíneas “b” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no total de **R\$7.378,59**, prevista nos incisos XVIII “c”, XI, XIX e XX, todos do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de julho de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS