

PROCESSO - A. I. N° 120457.0018/08-1
RECORRENTE - RAIMUNDO LÉLIS DE SOUZA (MERCADINHO SÃO RAIMUNDO)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JFJ nº 0022-05/09
ORIGEM - INFAZ GUANAMBI
INTERNET - 21.10.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF N° 0398-13/13

EMENTA: ICMS. 1. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. Infração comprovada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração caracterizada. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. A lei atribui ao adquirente a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações com mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e relacionadas no inciso II do art. 353 do RICMS/BA/97. 4. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor na conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a totalidade da origem dos recursos. Reduzido o valor do débito por aplicação do critério da Proporcionalidade previsto na Instrução Normativa nº 56/2007, em cálculos refeitos pelo autuante e por fiscal designado. Preliminares de nulidade rejeitadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 120457.0018/08-1, lavrado em 17/06/2008 para exigir ICMS no valor de R\$66.067,28, acrescido das multas de 60% e de 70%, além de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor de R\$460,00, em razão de quatro irregularidades.

Em sede de Recurso, o contribuinte pede pela declaração de nulidade da imputação 04, refere-se ao mérito apenas dessa imputação, mas ao final de seu texto pede o julgamento pela improcedência do Auto de Infração como um todo. Em vista destes pedidos da empresa, neste Relatório transcrevo as quatro imputações.

INFRAÇÃO 1. Falta de escrituração do livro Caixa. Exercícios de 2004 a 2006. Multa no valor de R\$460,00.

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária parcial, referente a aquisições provenientes de outras Unidades da Federação, para fins de comercialização. Período de janeiro/2005 a dezembro/2006. ICMS no valor de R\$6.864,90, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 3. Falta de recolhimento do ICMS devido 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/BA. Período de fevereiro/2005 a outubro/2006. ICMS no valor de R\$5.825,05, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 4. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa. Exercícios de 2005 e de 2006. ICMS no valor de R\$53.377,33, acrescido da multa de 70%.

O Fisco acosta, às fls. 12 a 183, documentos que consistem em Termo de Intimação, Declaração de devolução dos livros e documentos arrecadados e de entrega dos demonstrativos fiscais que embasam a autuação (fl. 13); demonstrativos do levantamento fiscal realizado; cópias de documentos fiscais.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 189 a 206.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 215 e 216 contestando as alegações defensivas e mantendo integralmente a autuação. Acostou documentos às fls. 217 a 1082 (volumes I a V) que consistem em cópias de livros fiscais, dos demonstrativos fiscais, de documentos fiscais; cópias de correspondências trocadas entre o Fisco e fornecedores do contribuinte.

O autuado, à fl. 1084, requereu a juntada dos comprovantes de empréstimos bancários, a saber: Cédula Rural Pignoratícia e a Cédula Rural Hipotecária, bem como o instrumento procuratório, regularizando assim sua representação processual.

O autuante, à fl. 1100, prestou segunda informação fiscal pronunciando-se acerca da documentação anexada pelo contribuinte.

O autuado, à fl. 1106, requereu a juntada de notas fiscais com imposto devido por substituição tributária, relativas aos exercícios de 2005 e 2006. Anexou demonstrativos e cópias de documentos fiscais às fls. 1107 a 1202.

O autuante, fl. 2006, prestou terceira informação fiscal pronunciando-se acerca da documentação anexada pelo contribuinte.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0022-05/09, às fls. 1211 a 1216 (volume V). Em seu voto assim se expressa a ilustre Relatora:

VOTO

Inicialmente cabe a apreciação das preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo.

Verifico da análise dos elementos constantes nos autos que, em momento algum, o sujeito passivo ficou impedido de exercer a ampla defesa e o contraditório, pois na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, do RPAF/99, com a entrega de todos os papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário das infrações imputadas, os quais lhe permitiram a verificação dos valores apurados. Ademais, os demonstrativos e cópias dos documentos fiscais foram-lhe entregues, consoante documento de fl. 13, assinado pelo contribuinte.

Assim, rejeito as preliminares de nulidade argüidas por não se enquadrar em nenhum dos incisos do artigo 18 do RPAF/99, e não houve prejuízo impedindo que o contribuinte formulasse a sua peça defensiva, pois todos os elementos que fundamentaram as infrações encontram-se nos autos.

No mérito, inicialmente destaco que o contribuinte não se insurgiu contra a infração 01, estando fora de apreciação desta JJF, ficando mantida.

A infração 02 decorreu da falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização.

O autuado alega que não teria recebido os demonstrativos relativos à esta infração, mas em contradição à sua afirmativa, assinou o documento de fl. 13, “Declaração de Entrega de Livros e Documentos Fiscais”, no qual afirma que recebeu todos os demonstrativos de débito que deu origem ao referido auto, juntamente com todos os livros fiscais e documentos, inclusive os talões de notas fiscais entregue para a devida fiscalização. Portanto, não houve prejuízo para a defesa do contribuinte, haja vista que efetivamente recebeu cópia dos demonstrativos relativos às infrações e dos demais documentos fiscais.

O regime de antecipação parcial tem sua incidência prevista em relação às aquisições interestaduais para fins de comercialização, conforme dispõe o art. 12-A da Lei 7.014/97, incluído pela Lei 8.967/03, o qual transcrevo para um melhor entendimento:

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.

Nas planilhas de fls. 15 a 23, estão especificadas as notas fiscais e os produtos de forma individualizada, referente às infrações 02 e 03 do PAF.

Na defesa apresentada, o sujeito passivo não comprova o efetivo recolhimento do ICMS que lhe está sendo exigido, em momento anterior à ação fiscal, ficando portanto mantida a infração em sua totalidade.

A infração 03 trata de 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, enquadradas no regime de substituição tributária e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97.

A lei atribui ao adquirente a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações com mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no inciso II do art. 353 do RICMS/97.

Também nesta infração, o sujeito passivo não comprova o efetivo recolhimento do ICMS, em momento anterior à ação fiscal, sendo procedente a autuação. Ademais a defesa manifesta-se de forma genérica, e não aponta qualquer erro nas planilhas relativas à acusação fiscal.

Na infração 04, está sendo exigido ICMS em razão de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, o que indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

De acordo com § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542 de 27/12/02:

“O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

O autuante, na informação fiscal de fl. 216, ressalta que o débito do ICMS foi apurado com base nos documentos apresentados pelo contribuinte e os que foram circularizados no CFAMT – Controle de Fiscalização Automatizado de Mercadorias em Trânsito, e no SINTEGRA, cujas cópias foram entregues ao contribuinte, estando ainda presente o contador, conforme afirmação do autuante e declaração constante na fl. 13 do PAF.

Na planilha de fl. 24 está sintetizado os valores do saldo credor, e no levantamento de Auditoria de Caixa, fls. 25 a 34 e de fls. 35 a 44, nos exercícios de 2005 e de 2006, respectivamente, onde estão individualizados os recebimentos e os pagamentos diariamente efetuados pela empresa.

Posteriormente, em 04 de agosto de 2008, o contribuinte procedeu à juntada nos autos de comprovantes de empréstimos bancários, a saber Cédula Rural Pignoratícia e a Cédula Rural Hipotecária, documentos que não foram aceitos pelo autuante, sob o argumento de que tais empréstimos foram feitos para a pessoa física, com finalidade definida, qual seja: aquisição de bovinos, construção de cerca e formação de capineira para alimentar bovinos. Ademais, estes empréstimos são liberados em parcelas e os valores são creditados, diretamente, na conta dos vendedores dos bovinos, dos fornecedores do material gasto na construção das cercas e dos prestadores dos serviços.

De fato, analisando a Cédula Rural Pignoratícia, emitida por Raimundo Lelis de Souza, em favor do Banco do Brasil, no valor de R\$ 25.010,40, com vencimento final em 13/09/2007, cuja cópia está anexada fls. 1086 a 1089, verifico que o crédito deferido destina-se ao custeio de bovinocultura – corte, cria, existente no imóvel Boa Vista, matrícula 2971, situado no distrito do Riacho, município de Carinhanha, Bahia, portanto, não tem qualquer vinculação com a empresa autuada.

Quanto à Cédula Rural Hipotecária, fls. 1090 a 1097, na qual o emitente, Raimundo Lelis de Souza, pagará ao Banco do Nordeste do Brasil S.A, quarenta e oito mil e cinquenta reais, valor recebido para aquisição de

animais, e para a aquisição de bens ou realização de serviços, este último mediante pagamento direto ao vendedor dos bens ou dos prestadores de serviços.

Deste modo, vê-se que ambos os documentos estão vinculados à negócios agropecuários e não têm qualquer relação com o comércio efetuado pelo contribuinte no estabelecimento autuado. Não servem, portanto, de prova para justificar o ingresso de Recursos no Caixa da empresa ora analisada, o que diminuiria as diferenças encontradas na Conta Caixa.

Outrossim, o contribuinte por meio de seus advogados, apresentou cópias de notas fiscais com imposto pago por substituição, relativas aos exercícios de 2005 e de 2006, sem indicar a qual infração se reportaria, conforme informação fiscal de fl. 2006. Contudo, esclareceu o autuante que, provavelmente, e na tentativa de comprovar a inocência do autuado, tais documentos foram juntados sem que fossem verificadas as observações contidas nos rodapés dos demonstrativos de caixa, de que as mercadorias isentas, com imposto antecipado não foram consideradas. Acompanho a informação prestada pelo autuante, pois estes documentos não conseguem ilidir a autuação, caso efetivamente se refiram à infração 04.

Assim, o procedimento adotado pelo contribuinte enseja a aplicação do art. 143 do RPAF/99: “A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 1224 a 1242 (volume VI). Em síntese o Recorrente alega que se irressigna porque a 5ª JJF não acatou as notas fiscais que aduz que comprovariam o recolhimento do imposto devido por substituição tributária, conforme requerimento à fl. 1106 do PAF, bem como “*dos comprovantes de empréstimos que elidem por completo a imputação de infração nº 04.*”

O recorrente aduz que “*Neste sentido, a presunção de omissão de receita não pode prosperar: Primeiro, por configurar duplicidade de exigência fiscal; segundo, porque com base em tal presunção, presume-se novamente que os empréstimos obtidos não foram receitas que ingressaram na conta bancária de Raimundo Lélis de Souza e utilizada por ele para fazer face a pagamento de despesas. Convenhamos, senhores julgadores, diante do princípio da estrita legalidade da tributação, uma presunção é muito, duas, então, já é demais.*”

O contribuinte copia Ementa de Acórdão deste CONSEF em PAF de outra empresa. Afirma ser firma individual com única conta bancária em nome de seu titular, pelo que o empréstimo obtido só poderia nela ser depositado. Aduz que quanto ao destino posteriormente dado ao empréstimo obtido, isto seria irrelevante diante do ingresso do numerário na conta bancária do titular da empresa, tendo lhe servido para pagamento de suas despesas, “*não gerando a ocorrência de saldo credor de caixa.*” Alega que a imputação 4 seria nula.

Volta a afirmar que as mercadorias adquiridas em outras Unidades da Federação já têm o ICMS pago no momento da saída da indústria/atacadista, porque tais mercadorias fazem parte de “*Convênios*” celebrados entre os Estados, e que desta forma não poderia o autuante imputar tal infração ao contribuinte. Diz que o Fisco não teria percebido que as mercadorias já estariam com o imposto pago, e que imputar infrações sobre fato gerador tributado anteriormente seria bitributação.

Afirma que tal entendimento “*se pode confirmar com o mais novo posicionamento adotado pela PROFAZ, que através de Parecer da ASTEC (doc.02), OPINA favoravelmente aos contribuintes baianos, que adquiriram mercadorias isentas, com o ICMS pago por antecipação ou por substituição tributária, no sentido de deduzir da receita a ser tributada pelo SimBahia, a receita referente a tais mercadorias.*”

Diz que as cópias de notas fiscais juntadas, com o ICMS pago por antecipação, relativas aos exercícios de 2005 e 2006, dizem respeito à infração de “*04, ou seja, suposta omissão de receita decorrente de venda de mercadorias tributáveis.*”

Tece comentários acerca de incidência de imposto em mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e lançamento fiscal. Copia Acórdãos prolatados por este CONSEF em PAFs em que figuram como sujeitos passivos outros contribuintes. Volta a dizer que “*as mercadorias*

adquiridas fora do Estado têm o ICMS pago antecipadamente, ou seja, é pago pelo remetente por força do Convênio firmado entre os Estados signatários, sendo, portanto, desoneradas, não cabendo a cobrança do imposto do destinatário já que o art. 125, II, “b” atribui ao remetente a responsabilidade pela antecipação do imposto.”

O contribuinte aduz que *“Ainda no que se refere à imputação da infração de omissão de saída de mercadoria tributável apurada através de saldo credor da conta caixa”, a Relatora de primeiro grau afirma que os comprovantes de depósitos juntados ao PAF por ele, autuado, não foram aceitos pelo autuante pelo fato de que tais empréstimos foram feitos para pessoa física, e que, no seu entender, tinha finalidade definida, os quais foram liberados por parcelas e depositados na conta de terceiros. Que, contudo, os depósitos foram efetuados na conta da pessoa física que é o proprietário da empresa autuada. Que, desse modo, fosse efetuado em parcelas, ou não, tal argumento não faria sentido porque “o que importa é que o valor referido adentrou na conta bancária, a qual o autuado utiliza para dar andamento às suas atividades comerciais.”*

Que, assim, ainda que tenha dado entrada na conta bancária em parcelas, isto elidiria o saldo credor na conta caixa, o que bastaria para comprovar que os valores existentes não teriam advindo da venda de mercadorias tributáveis, e neste caso não se poderia falar em omissão de saída de mercadorias que ensejariam pagamento do ICMS, e restaria comprovado que não teria havido omissão de receita.

Aduz que quanto à alegação do Fisco quanto a que o depósito foi efetuado, diretamente, na conta de terceiros, e que não serve *“para justificar o ingresso de Recursos na conta da empresa, não há qualquer relação com o comércio efetuado pelo autuado.”*, tal afirmativa do Fisco seria desprovida de elementos que a justificassem, e que *“logo deveria trazer aos autos extratos bancários que comprovariam que estes valores deram entrada na conta bancária de terceiros e não na conta bancária do contribuinte. No entanto, não há qualquer documento que fundamente seu posicionamento”*.

Diz que não teria havido omissão de saída de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor, porque os depósitos teriam sido efetuados na conta bancária *“da empresa, vale dizer, na conta de Raimundo Lélis de Souza,”* e teriam sido utilizados por ele, Recorrente, para praticar as atividades próprias do comércio, e que se foram, ou não, utilizados com o fim objetivado no momento do contrato, isto não teria relação com a cobrança de ICMS, porque não teria havido *“omissão de saída de mercadorias tributáveis, apenas prova as origens do saldo credor.”*

Afirma que os documentos que acostou comprovariam que as suas receitas se originaram não só da venda de mercadorias, mas também de empréstimos obtidos em instituições financeiras.

Passa a discorrer sobre direito de defesa, presunção *juris tantum*, repete as alegações defensivas já expostas, e aduz que *“se os referidos documentos não estavam escriturados nos livros do contribuinte conforme oriente a legislação fiscal, que se exija o pagamento de multa por descumprimento de obrigação acessória.”*

Copia Ementas e texto de Acórdãos deste CONSEF em outros PAFs. Diz que *“Diante da farta jurisprudência do CONSEF é que se requer seja julgada totalmente improcedente a ação fiscal, para que se cobre o imposto das efetivas saídas de mercadorias em consonância com o que prescreve a legislação estadual pertinente às empresas de pequeno porte.”*

Conclui requerendo que este CONSEF declare nula a Infração 04 e, alternativamente, decida pela improcedência do Auto de Infração.

O Recorrente anexa, às fls. 1245 e 1246, cópia do Parecer ASTEC/CONSEF nº 063/2007, emitido em 19/04/2007 em PAF lavrado contra a empresa *“MR Comércio de Terraplanagem e Construtora Ltda.”*.

Às fls. 1251 a 1255 a PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Sylvia Amoedo, emite Parecer opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário. A digna Procuradora resume o teor das imputações e aduz que o julgamento realizado pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela procedência do Auto de Infração, afastando as preliminares de nulidade argüidas e entendendo caracterizadas as infrações. Que o Recurso Voluntário interposto traz os mesmos argumentos apresentados na sua manifestação inicial. Que o contribuinte acusa o respeitável julgador da 5ª JJF de não ter apreciado corretamente as questões de nulidade da autuação, que aduziu em sua defesa, em razão da ausência de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, a base de cálculo, o infrator e também que o método de apuração utilizado pelo autuante não encontra guarida na legislação vigente, ferindo o RICMS/BA e a “IN 310/90”, trazendo as mesmas decisões do CONSEF que pretende sejam paradigmas à reforma da Decisão de 1ª instância.

A digna procuradora aduz que não existiu cerceamento de defesa porque, tal como já dito na Decisão *a quo*, a descrição dos fatos ocorreu de forma precisa, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa correspondente, anexados todos os demais elementos componentes do Auto de Infração, e o contribuinte exerceu o seu direito de defesa sobejamente, o que prova que entendeu a acusação que lhe foi imputada. Que em relação ao método utilizado na autuação também foi feita uma apreciação detalhada do seu cabimento e observância das regras procedimentais, pois se trata de ação fiscal desenvolvida com base na contabilidade da empresa, elaborada a partir de seus demonstrativos e toda a documentação fiscal e contábil existente na empresa.

Que se acaso algo não foi verificado isto se deve a não entrega, pelo autuado, de elementos solicitados, a exemplo de extratos bancários, comprovando o ingresso de receita que explicasse o suprimimento de caixa oriundo de empréstimos bancários, como alega o contribuinte. Que as outras questões abordadas também já foram enfrentadas em 1ª instância, tratando-se da referência à possível comprovação de valores oriundos de empréstimos bancários, todos obtidos com finalidades diversas de ingresso na empresa autuada. Que muitos desses empréstimos eram diretamente creditados às pessoas contratadas pela empresa. Que a última das argüições acerca da nulidade da autuação reporta-se à descrição da infração e que o método adotado foi auditoria de Caixa, onde se trabalha com fluxo de caixa, entradas e saídas e estoques final e inicial, estando o procedimento conforme roteiro de fiscalização específico para esse método. A digna Procuradora corrobora o entendimento de primeiro grau no sentido de que devam ser afastadas as preliminares de nulidades argüidas pelo Recorrente.

Aduz que, no mérito, o Recorrente repete os argumentos já suscitados, ficando evidente que reconhece a existência de saldo credor na conta auditada pela Fiscalização, e apenas refuta a presunção como base para cobrar imposto, mas que essa presunção tem base na Lei e deve o contribuinte elidi-la de forma eficaz para que não se confirme, o que não ocorreu no presente processo. Afirma que o simples fato de apresentar contratos bancários de empréstimos não comprova que esses Recursos tenham sido utilizados para o fim a que pretende, como bem articula o autuante em sua informação fiscal. A douta Procuradora assevera que resta consolidada a presunção prevista no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96.

A Procuradora expõe que, em relação ao mérito das demais infrações, nada de novo foi trazido no Recurso que possa elidi-las.

Transcreve “o entendimento dessa Procuradoria através de seu procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, sobre a multa aplicada nos casos de falta de antecipação parcial, no sentido de que poderia ser cobrada a multa no percentual de 60% sobre o imposto não recolhido, com base no artigo 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96 :

“DA ANÁLISE E CONCLUSÃO:

Pois bem, passemos a análise da possibilidade de aplicação da penalidade pela falta de recolhimento da antecipação parcial pelo autuado, em face da alteração promovida pela Lei nº 10.847/07 no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, com a inclusão da expressão “inclusive antecipação parcial”.

De fato, uma análise rápida da alteração legislativa promovida pelo legislador acerca da penalidade em epígrafe, conduz-nos, de forma inequívoca, à ilação da inaplicabilidade da penalidade pelo não recolhimento de antecipação parcial, antes da Lei nº 10.847/07, uma vez que o próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma prevista no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “strictu sensu”, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº. 33203-8/2004.

Portanto, em verdade, restou evidenciado no novel excerto legal que o conceito descrito previsto no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, especificamente o termo “antecipação”, de fato, não abarcava a figura da “antecipação parcial”, conquanto, por epítrope, derivados de fontes conceituais distintas.

No que tange à possibilidade de aplicação da penalidade de não recolhimento da antecipação parcial praticada pelas empresas de pequeno porte e as microempresas, parece-me, por motivos lógicos, inserto no mesmo raciocínio acima destilado.

Contudo, vista apressada da norma preconizada no art. 42, I, “b”, “1”, poderia nos levar a inferir que a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial seria imputável as EPPs e Microempresas, a par da redação conferida ao texto legal em análise, senão vejamos.

Em exame literal da norma disposta no art. 42, I, “b”, “1”, grosso modo, parece virtualmente aparente a intenção do legislador de se aplicar a sanção na hipótese de não recolhimento de antecipação parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, pois, conforme se infere da conjunção disjuntiva “ou” inserta no texto legal, restaria enlaçada pela norma em epígrafe tanto a figura da antecipação (substituição tributária) como o instituto da antecipação parcial, no texto denominado simplesmente de antecipação.

Neste passo, cumpre-nos transcrever o que dispõe o art. 42, I, “b”, “1”, da Lei 7.014/86:

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

I - 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares:

...

b) tratando-se de pessoas dispensadas da escrituração regular de livros fiscais, exceto nos casos de infrações constatadas no trânsito de mercadorias, relativamente ao pagamento:

1 - do imposto devido por microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, nas entradas de mercadorias sujeitas a antecipação ou substituição tributária, quando procedentes de fora do Estado;

Contudo, em que pese à literalidade da norma nos remeter a uma ilação da possibilidade de aplicação da penalidade na hipótese de não recolhimento da antecipação parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, entendo impertinente tal conclusão, em face da obrigatória simbiose do artigo legal em epígrafe e os princípios régios da proporcionalidade (razoabilidade) e da legalidade estrita na imputação de penalidades.

Afinal, quadra apontar, seria ilógico não se aplicar uma penalidade a empresas adstritas ao regime normal de tributação, aplicando-a aos contribuintes regidos pelo regime simplificado de exação, regime este inclusive amparado por arrimo constitucional, em que se disciplina tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte e microempresa.

Assim, diante do expendido, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº. 33203-8/2004, dê-se que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não encapava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07.

Por fim, em relação à possibilidade de aplicação da alínea “f”, II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, naquelas hipóteses em que fora imputada, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial, posiciono-me favoravelmente, vejamos.

De fato, a dicção da norma prevista na alínea “f” nos remete à possibilidade latente de aplicação de penalidade nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas no inciso II, do art. 42, que importe descumprimento de obrigação tributária principal.

Nesta ordem, entendo possível a revisão do lançamento no sentido de se imputar a penalidade descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96 nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, antes do advento da Lei nº 10.847/07, possibilitando ao autuado o pedido de dispensa e redução de multa previsto na Lei Estadual de regência do ICMS.

Encaminhe-se o presente ao ilustre Conselheiro da 2ª CJF do CONSEF ora consulente, para ulteriores termos do presente Processo Administrativo Fiscal.

É o Parecer, SMJ.

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR

Procurador do Estado da Bahia.”

A digna representante da PGE/PROFIS conclui ratificando o entendimento da JJF, e opinando pelo não provimento do Recurso Voluntário e manutenção da Decisão recorrida.

À fl. 1259 anterior Conselheiro Relator deste processo, então integrante da 2ª CJF, apresentou o processo em sessão de pauta suplementar, e de ofício a 2ª CJF deliberou pela conversão do processo em Diligência a ser executada pela ASTEC/CONSEF, relativamente à Infração 04, respaldada nos demonstrativos de fls. 24 a 44, nos quais encontram-se listadas as notas fiscais não registradas.

O então Conselheiro Relator solicitou ao Diligente que indicasse a proporção de mercadorias isentas, não tributadas e ICMS já recolhido pelo regime de substituição tributária, comercializadas pelo autuado nos exercícios objeto da Infração, devendo aplicar a proporcionalidade conforme Instrução Normativa nº 56/2007; em relação às notas fiscais não registradas pelo autuado e integrantes dos demonstrativos da auditoria de caixa, o Diligente deveria totalizar separadamente, e por períodos mensais, o valor das aquisições relativamente aos documentos obtidos através do CFAMT e os apensados ao processo “via dados obtidos do SINTEGRA”. O então Conselheiro Relator pedia que após a conclusão da Diligência, dando-se cópias dos documentos anexados ao representante legal do contribuinte e ao autuante, fosse concedido o prazo para que ambos se manifestassem em dez dias, e então o processo deveria ser encaminhado à PGE/PROFIS para emissão de Parecer conclusivo.

À fl. 1261 a ASTEC/CONSEF encaminha o processo à INFAZ Guanambi, tendo em vista que não constava, nos demonstrativos fiscais, a indicação individualizada da origem da obtenção dos documentos, se CFAMT ou SINTEGRA, para que o fiscal autuante atendesse ao pedido do Conselheiro-Relator, relativamente à elaboração dos demonstrativos individualizados, retornando então o processo para aquela ASTEC/CONSEF.

À fl. 1263 o autuante inicialmente tece considerações acerca do encaminhamento processual e aduz que o conteúdo do Recurso Voluntário não difere da defesa anexada às fls. 189 a 206.

Afirma não ter compreendido bem a razão pela qual estava sendo solicitado, na diligência de fl. 1259, demonstrativo mensal das notas fiscais adquiridas junto ao CFAMT e ao SINTEGRA, procedimento que foi feito no documento de fls. 25 a 44, que, porém não separa CFAMT e SINTEGRA.

O preposto fiscal esclarece que o saldo credor do caixa não teve origem somente nos valores das notas fiscais do CFAMT e SINTEGRA, e sim em toda a documentação apresentada, e não apresentada, pelo contribuinte, e aos dados obtidos por circularização, em relação aos dados do CFAMT, SINTEGRA e outros, tais como: ICMS, energia, água, retirada pró-labore, tributos federais, etc., todos anexados ao Auto de Infração. Aduz que tais dados não foram registrados no livro Caixa.

Que o levantamento foi elaborado por ele, Autuante, pois o contribuinte não apresentou o livro Caixa, apesar de intimado, conforme documento de fl. 12, tendo sido por isto cobrada a penalidade objeto da Infração 1.

O Auditor Fiscal expõe que, em seu entender, demonstrativos separados de documentos do CFAMT e SINTEGRA em momento algum iriam alterar o saldo credor do caixa, pois todas as operações objeto dos documentos dependem de Recursos para serem pagas. Que apesar de os

defensores alegarem, no Recurso Voluntário, que houvera empréstimo bancário, esqueceram-se de observar que se refere a Cédulas Rurais, destinadas a pessoa física diferente da jurídica, e que mesmo assim não tiveram o cuidado de anexar estes comprovantes ao Recurso, o que afirma demonstrar que seria tentativa de levar a engano os Julgadores.

Afirma que o contribuinte deveria apresentar fatos concretos em sua defesa. Conclui expondo esperar ter prestado mais informações ao processo, só restando aguardar a Decisão final.

Tendo recebido cópia da informação fiscal prestada em atendimento à Diligência solicitada, conforme recibo de fl. 1264, e cientificado do seu prazo de dez dias para pronunciar-se, o contribuinte manteve-se silente.

À fl. 1266 a PGE/Profis, por intermédio da Procuradora Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante, aduz que no Parecer de fls. 1251 a 1255, de sua lavra, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, para que mantenha a Decisão de primeiro grau. Que a 2ª CJF entendeu remeter o processo em diligência à INFAZ de origem para que o autuante respondesse às questões elaboradas à fl. 1259 e que, em retorno, o autuante não atendera ao quanto requerido. Que, assim, sugeria que a 2ª CJF determinasse a remessa dos autos à ASTEC/CONSEF, afim de que concluísse a diligência solicitada, para posterior encaminhamento para emissão de Parecer conclusivo.

Foi designado segundo Conselheiro Relator para este processo em razão de não mais integrar o quadro de Conselheiros deste CONSEF o primeiro Relator.

À fl. 1269 o segundo Conselheiro Relator designado, Sr. Álvaro Barreto Vieira, então também integrante da 2ª CJF, aduziu que essa, em sessão de pauta suplementar, deliberou pelo atendimento da sugestão de encaminhamento do PAF à ASTEC/CONSEF, para atendimento da Diligência solicitada à fl. 1259.

Às fls. 1272 a 1275 a ASTEC/CONSEF emite o Parecer nº 226/2010 expondo que apurou a proporcionalidade conforme solicitado. Que os valores para elaboração do levantamento das proporcionalidades foram obtidos junto ao Sistema INC da SEFAZ, conforme fls. 1278 a 1301, sendo confrontados com o livro Registro de Apuração do ICMS. Que não houve a separação das notas fiscais do CFAMT e SINTEGRA porque no demonstrativo fiscal não consta esta informação e que à fl. 1263 o autuante não atendeu à solicitação de fl. 1261.

Que ele, Diligente, elaborou os demonstrativos de proporcionalidade de fls. 1276 e 1277, restando para a Infração 4 o débito de ICMS de R\$28.351,89, conforme demonstrativo de débito à fl. 1274, nada mais havendo a informar face à manifestação do autuante sobre os demonstrativos solicitados pela 2ª CJF.

O Diligente acosta documentos às fls. 1276 a 1301.

O autuante manifesta-se às fls. 1304 e 1305 expondo discordar, por inteiro, do demonstrativo da proporcionalidade levantado pelo Diligente da ASTEC, devido ao mesmo ter tomado como base as DMAS apresentadas pelo o contribuinte em 2005 e 2006, as quais não retratam a realidade. Que o Diligente deveria ter tomado como base os docs. de fls. 293 a 687 e de 708 a 1081, pois assim o fazendo certamente encontraria o índice de tributação correto, pois grande parte das notas fiscais lançadas no demonstrativo de “Auditoria da Conta Caixa”, docs. de fls. 281 a 290 e de 688 a 697, não estão lançadas nas DMAS apresentadas, notas fiscais estas que foram solicitadas junto aos fornecedores de acordo com as informações do SINTEGRA, e outras adquiridas através do sistema CFAMT.

Que mesmo já tendo este Auto de Infração sido julgado totalmente procedente, tendo havido Recurso Voluntário, a ASTEC designou Auditor Fiscal para elaborar um demonstrativo relatando o índice de tributação, docs. de fls. 1276 e 1277, mas que este demonstrativo não mostra a realidade pelos motivos já citados.

Que ele, autuante, mesmo já tendo relatado anteriormente que a documentação apresentada pelo contribuinte não oferecia condições para atender às normas da Instrução Normativa 56/2007, e

apesar de ser trabalhoso, tomou a iniciativa de elaborar um novo demonstrativo apurando corretamente o índice, ou melhor, o percentual de tributação, tomando como base todas as notas fiscais de entrada de mercadoria constantes no demonstrativo de Auditoria da Conta Caixa, cujo demonstrativo de débito correto, docs. de fls. 1306 a 1323, seguia anexado ao processo, o qual apresentou uma diferença em favor do contribuinte no valor de R\$12.605,88, procedimento este que eliminava de uma só vez toda e qualquer alternativa que a defesa pudesse alegar quanto a que o contribuinte estaria pagando ICMS indevidamente, fato que em momento algum deve acontecer.

Aduz que o débito refere-se aos exercícios de 2005 e 2006 e a Instrução Normativa nº 56/2007 veio a vigorar posteriormente, e no seu entender não deveria ter efeito retroativo, procedimento com o qual discordava, indagando como ficariam os contribuintes fiscalizados antes da vigência da instrução. Aduz que os bacharéis contratados como defensores do contribuinte estão fazendo o seu papel, e relata que estava prestando a quarta informação ao mesmo processo.

O autuante conclui expondo que com base em tudo que já informara naquele momento e anteriormente, esperava estar prestando mais esclarecimentos ao processo, restando aguardar o julgamento final.

O Representante do Fisco acostou demonstrativos da proporcionalidade às fls. 1306 a 1321, e demonstrativo de débito para a infração 1 à fl. 1322, reduzindo de R\$53.377,33 para R\$40.771,43 o débito relativo à Infração 4.

Tendo recebido cópia do Parecer ASTEC/CONSEF e dos documentos anexados, inclusive do pedido de Diligência, conforme comprovantes de fls. 1303-A e 1303-B, e cientificado do seu prazo de dez dias para pronunciar-se, o contribuinte manteve-se silente e a INFAZ de origem encaminhou o PAF para julgamento, à fl. 1324.

Em 02/03/2011, conforme recibo SIPRO, o contribuinte deu entrada em petição dirigida à PGE/PROFIS, apelando ao controle de legalidade.

À fl. 1336 a PGE/PROFIS, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Júnior, emite Parecer expondo que após análise da Diligência de fls. 1272 a 1275 dos autos e do “Controle da legalidade”, concluía pelo improvimento do apelo voluntário do autuado, na esteira da manifestação de fls. 1251 a 1255, uma vez que não resta presente nos argumentos tracejados no “Controle de Legalidade” qualquer ilegalidade flagrante, ou vício insanável, capaz de macular o presente lançamento, já tendo sido a matéria de fundo exaustivamente apreciada e definitivamente decidida por este CONSEF.

Que ademais, as receitas omitidas decorrentes da omissão de saídas apuradas por intermédio da verificação do saldo credor da conta contábil caixa, deriva de uma presunção normativa não havendo, desta forma, como identificar as receitas supostamente não oferecidas à tributação, uma vez que não tangíveis. Conclui opinando pelo improvimento do Recurso Voluntário.

Em razão de o segundo Conselheiro Relator deste PAF naquele momento não mais integrar a segunda instância de julgamento deste CONSEF o processo foi redistribuído para esta Relatora, então integrante da 2ª CJF, que o instruiu e encaminhou para inclusão em pauta de julgamento.

Na assentada de julgamento, diante das ponderações apresentadas em mesa, e em especial: I. considerando que o autuante, às fls. 1304 e 1305, discordou do resultado encontrado pela ASTEC/CONSEF no Parecer ASTEC nº 226/2010, apresentando então, o autuante, demonstrativo detalhado às fls. 1306 a 1323, citando os dados da documentação referente a cada operação objeto do levantamento fiscal da Imputação 4; II. considerando que neste demonstrativo elaborado pelo autuante não estão adicionados os valores declarados pelo contribuinte em suas DMAs, o que significa que tais dados não foram observados pelo preposto fiscal; III. considerando que apenas esses dados das DMAs foram aqueles utilizados pela ASTEC/CONSEF em seu demonstrativo de cálculo do índice de proporcionalidade, e portanto nesses demonstrativos elaborados pela ASTEC/CONSEF não foram observados os dados das notas fiscais do contribuinte; então na busca da verdade material a 2ª CJF deliberou por converter o processo em nova diligência à

ASTEC/CONSEF, nos termos do artigo 148, II, do RPAF/99, solicitando que fiscal designado pela Chefe da Coordenação de Assessoria Técnica- ASTEC/CONSEF: I. Elaborasse novo demonstrativo somando, aos dados mensais do demonstrativo anteriormente elaborado pela ASTEC conforme seu Parecer nº 226/2010, às fls. 1273 a 1275, os dados mensais apurados pelo autuante nos documentos fiscais, conforme novos demonstrativos fiscais de fls. 1306 a 1321; II. Somados tais dados mensais (dados das DMAS + dados dos documentos fiscais), calculasse o índice de proporcionalidade a ser aplicado mês a mês, e com base em tais índices de proporcionalidade elaborasse novo demonstrativo de débito para a Infração 04.

Na solicitação de diligência também foi dito que após o atendimento do quanto solicitado à ASTEC/CONSEF, fosse o PAF encaminhado à INFAZ de origem para que fosse dada ciência ao contribuinte e ao autuante, concedendo-lhes o prazo de dez dias para se pronunciarem, caso quisessem. Que, decorridos tais prazos, fosse o processo encaminhado à PGE/PROFIS para emissão do Parecer conclusivo, sendo posteriormente o processo trazido a esta Relatora para julgamento.

Em atendimento, às fls. 1343 a 1345 foi emitido o Parecer ASTEC/CONSEF nº 00054/2012, no qual o preposto fiscal designado aduziu que procedida à apuração nos termos solicitados, foram elaborados os demonstrativos de fls. 1346 e 1347, ficando o débito remanescente da infração 4 no valor de R\$36.582,07, conforme demonstrativo de débito elaborado à fl. 1345.

À fl. 1348 consta recibo de entrega de cópia ao autuante; às fls. 1349 e 1350, recibo de entrega de cópia ao contribuinte.

O recorrente se pronuncia às fls. 1352 a 1358, inicialmente citando o artigo 2º do RPAF/99 e historiando parte dos fatos do processo, em seguida discorrendo acerca de busca da verdade material, aduzindo que por falta de certeza quanto à imputação 4 foram realizadas diligências, tendo a última apurado o saldo de imposto devido de R\$36.582,07, valor diferente do apurado nas diligências anteriores. Diz que o Fisco não teria provado o ingresso das mercadorias oriundas de relação de CFAMT e do SINTEGRA em seu estabelecimento, e copia trecho que aduz seria de *“entendimento da 5ª JfF”*.

Em seguida, o autuado diz que do levantamento fiscal deveriam ser excluídas as mercadorias isentas, não tributadas e que têm o imposto pago antecipadamente por substituição tributária, para que se buscasse a verdade material e a segurança jurídica.

Diz que não teria sido observado o devido processo legal e que ele, recorrente, estaria sem saber qual dos quatro demonstrativos deveria contestar para provar que os valores declarados em suas DMAS se refeririam às suas efetivas compras de mercadorias, bem como quais comprovantes de empréstimo deveria apresentar para provar que não teria havido saldo credor de caixa.

Em seguida reprisa as suas alegações anteriores arguindo que a presunção de omissão de receita não poderia prosperar porque existiria duplicidade de exigência fiscal; que com base em tal presunção se estaria presumindo novamente que os empréstimos obtidos não foram receitas que teriam ingressado na conta bancária de *“Raimundo Lélis de Souza”* e utilizada *“por ele”* para fazer o pagamento de despesas. Que, dentro do *“princípio da estrita legalidade da tributação”*, uma presunção já seria muito e duas seria demais. Cita trecho de Ementa de Decisão proferida em outra lide com outro sujeito passivo, e que atribui a este contencioso, na qual está escrito que *“Os documentos carregados aos autos, a saber, o lançamento na contabilidade do recorrente do ingresso da receita mediante empréstimo, os contratos de mútuo, válidos mesmo sem qualquer identificação ou registro em cartório, bem como o respectivo lançamento na declaração do IRPF do mutuante, fazem prova suficiente para elidir a presente presunção.”*

Diz que ele, recorrente, é firma individual em que consta a existência de uma única conta bancária em nome de seu titular e por isto o empréstimo obtido só poderia ser nela depositado. O recorrente reprisa a argumentação anterior no sentido de **que, quanto ao destino posteriormente dado ao empréstimo obtido, entende que tal fato seria “irrelevante diante do**

momento que ingressou na conta bancária do titular da empresa autuado, posto que lhe serviu para pagamento de suas despesas, não gerando a ocorrência de saldo credor de caixa”.

Prosseguiu aduzindo que embora o Relator *a quo* tenha afirmado que os comprovantes de depósitos juntados ao PAF não foram aceitos pelo autuante pelo fato de que tais empréstimos foram para pessoa física, e que tinham finalidade definida, tendo sido liberados por parcelas e depositados em contas de terceiros, mas que os depósitos, embora efetuados na conta de pessoa física, que ele, recorrente, afirma que seria a conta do proprietário da empresa autuado, então mesmo que tenha sido feito tal depósito em parcelas, ou não, entende que tal argumento não faria sentido, porque o que importaria é que “o valor referido” entrou na conta bancária, conta esta que aduz que “o autuado” utiliza para dar andamento às suas atividades comerciais. Diz que este ingresso de dinheiro na conta do proprietário da empresa autuado teria comprovado que “os valores existentes” não advieram da venda de mercadorias tributáveis, e neste caso teria restado comprovado que não teria havido “omissão de receita do Fisco estadual”.

O recorrente conclui aduzindo reiterar os pedidos feitos em sua impugnação originária no sentido de este Conselho declare a nulidade do Auto de Infração ou, alternativamente, no mérito, decida por sua improcedência.

A PGE/PROFIS, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Júnior, emite Parecer às fls. 1362 e 1363 aduzindo que a PGE/PROFIS, instada a se manifestar sobre o Parecer ASTEC/CONSEF nº 00054/2012, de fls. 1343 a 1345, anui em todos os termos ao mesmo, opinando pelo provimento parcial do Recurso voluntário, uma vez que o cálculo da proporcionalidade foi realizado de acordo com o que dispõe a Instrução Normativa nº 56/2007.

À fl. 1364 a Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA, Sr^a Paula Gonçalves Morris Matos, aduz acompanhar integralmente o Parecer de fls. 1362 e 1363, no sentido do Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

VOTO (Vencido quanto ao enquadramento legal da multa da Infração 2)

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância.

Preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de Primeira Instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo.

Tal como já exposto no Relatório que antecede este voto, o contribuinte restringe-se a trazer, em sede de Recurso, o quanto já apreciado em primeira instância. Inicialmente não nega de forma objetiva o recebimento das mercadorias, embora passe a dizer, já em sua última manifestação nos autos, às fls. 1352 a 1358, que o Fisco não teria provado o ingresso das mercadorias em seu estabelecimento. Contudo, o recebimento está comprovado pela farta documentação anexada ao Auto de Infração, e da qual o contribuinte recebeu cópia.

Assinalo que não vislumbro motivação para que o levantamento seja feito, no presente processo, em demonstrativos separados para as operações cujas notas fiscais foram objeto de circularizações motivadas pelos registros do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA, e pelos registros do sistema Controle

Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito - CFAMT. Com a realização da circularização houve a comprovação do ingresso das mercadorias no estabelecimento do autuado, e o contribuinte nunca questionou as informações prestadas acerca da mencionada circularização. Por conseguinte, em nada atinge o processo o fato de o autuante não ter atendido a solicitação anterior neste sentido de divisão do levantamento em dois, tendo sido tal situação superada ainda em fase de realização de duas novas diligências no processo.

O contribuinte fala na busca da verdade material, dizendo-a impreterível, e ao mesmo tempo se insurge contra a realização de diligências neste sentido. As diligências realizadas por iniciativa deste contencioso administrativo tiveram como finalidade apenas a aplicação do quanto disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, deste Estado, posto que, em se tratando de empresa que também trabalhava com mercadorias sujeitas a substituição tributária e/ou isentas, por ser mercado, então configurava-se o quadro necessário à aplicação do disposto naquela Instrução Normativa. Portanto, a busca da verdade material deu-se em razão de concretização de justiça fiscal, e não por detecção de qualquer erro no levantamento fiscal realizado. A realização de três diligências deu-se tão-somente para apurar o valor devido de imposto após a aplicação do cálculo da proporcionalidade prevista na mencionada Instrução Normativa 56/2007, e tanto o contribuinte sabe qual foi o valor apurado ao final, que o diz em sua manifestação a respeito da mesma, no quarto parágrafo de seu texto à fl. 1354 dos autos.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Arguições de nulidade rejeitadas.

No mérito, em parte merece reparo a Decisão recorrida, do que tratarei neste voto oportunamente.

Em relação às Infrações 1, 2 e 3, em sede recursal o contribuinte nada argui de forma objetiva quanto ao mérito.

Contudo em relação à Infração 2, que trata de falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação parcial, de ofício ressalto que o contribuinte encontrava-se enquadrado na condição de empresa do regime normal de apuração até à data de 01/05/2008, portanto esteve nesta condição durante todo o período objeto desta imputação, que atingiu os exercícios de 2005 e 2006.

Assinalo, quanto ao instituto da antecipação parcial, que o Supremo Tribunal Federal – STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 3426, negou a anulação do artigo 12-A da Lei Estadual nº 7.014/96, que criou a antecipação parcial do imposto para empresas que adquirirem, em outro Estado, mercadorias para comercialização, independentemente do regime de apuração adotado pela empresa.

A antecipação do momento do recolhimento do tributo, prevista à época dos fatos objeto da imputação 2, no inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, é dado atinente ao elemento temporal do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, antecipar o momento do pagamento do imposto significa na situação em foco apenas que, ao invés da submissão à regra de dever pagar o tributo quando da operação de saída, o imposto deverá ser pago quando da entrada da mercadoria, ou em data posterior prevista pela legislação aplicável à situação, ainda que as mercadorias não tenham saído do estabelecimento adquirente.

A antecipação parcial prevista no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 é uma antecipação tributária porque se trata de uma antecipação de tributo, o ICMS.

Por conseguinte, quando a redação originária da Lei nº 7.014/96 previu multa para a falta de recolhimento, e de recolhimento a menos, de imposto devido por antecipação, sem excluir este ou aquele modo de antecipar o pagamento do tributo, tratou de antecipação tributária em todas as

modalidades existentes e atinge os fatos supervenientes, desde que naquela hipótese de incidência, sempre preexistente, o fato da vida viesse a se enquadrar.

Não vislumbro a base jurídica para se excluir, da antecipação tributária, a antecipação dita parcial, em que não ocorre o encerramento da fase de tributação.

Assim, entendo que está corretamente aplicada a multa de 60% tal como prevista no artigo 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e neste ponto divirjo do entendimento esposado pela ilustre Procuradora a este respeito, cujo posicionamento se coaduna com o teor do Parecer que em parte transcreve em seu opinativo às fls. 1251 a 1255.

Porém alinho-me ao entendimento esposado tanto pelo autuante, na informação fiscal, quanto na Decisão de primeiro grau, e nos Pareceres da PGE/PROFIS prolatados neste PAF, no sentido de que de fato o contribuinte não elidiu a imputação 2 nem em sede de Impugnação originária, nem em grau de Recurso, por não trazer a este processo prova do pagamento do ICMS devido. Ao contrário do quanto dito de forma difusa em seu Recurso Voluntário, e que por conseguinte poderia, talvez, ter a intenção de ter sido dirigido também a esta imputação 2, esclareço que inexistia Convênio, celebrado pela Bahia, à época dos fatos geradores, que atribuísssem ao remetente o dever do recolhimento antecipado do ICMS devido pelo ora recorrente quando de suas aquisições de mercadorias submetidas ao regime de antecipação parcial.

Voto pela manutenção da Decisão da JJF acerca da procedência da Infração 2.

No que tange à Infração 3, melhor sorte não assiste ao contribuinte. Embora de fato haja a existência de Convênios que atribuem ao remetente o dever de pagar antecipadamente o ICMS em determinadas operações, na imputação em foco o dever de recolhimento restringia-se ao Recorrente, que nada prova em seu favor. O contribuinte poderia ter trazido a este processo os comprovantes de recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária por antecipação. Diante da falta de comprovação de pagamento, e da generalidade de suas alegações, que não chegam a comprovar, sequer a indicar, erro nos cálculos realizados pelo Fisco, igualmente voto pela manutenção da Decisão *a quo*, pela procedência integral da Infração 3.

No que tange à Infração 4, embora o contribuinte tenha reprisado, em sede de Recurso, o quanto já alegado, e já refutado, pela Decisão de primeira instância, a 2ª CJF deliberou pela realização de diligências no sentido da aplicação do teor da Instrução Normativa nº 56/2007. Assinalo que ainda que este ato normativo seja posterior à ocorrência dos fatos geradores apurados, este CONSEF vem entendendo, seguidamente, pela sua aplicabilidade aos fatos geradores pregressos, considerando a busca de justiça fiscal.

Observo, por oportuno, que o contribuinte, apesar de ser o único responsável pela empresa autuada, na realidade, à época dos fatos geradores da autuação, também era proprietário de outro estabelecimento ativo e sob mesma razão social, com inscrição estadual na Bahia sob nº 028.526.115, estabelecimento aquele outro hoje já com inscrição estadual baixada nos sistemas informatizados desta SEFAZ/BA. Por conseguinte, não necessariamente os valores decorrentes de empréstimos porventura depositados na conta pessoal do responsável pela empresa autuada seriam utilizados para o caixa da empresa que figura como sujeito passivo deste processo, como aduz o autuado, porque tais empréstimos poderiam, ou não, ser utilizados no todo, ou em parte, para a consecução de atividades empresariais da outra empresa da qual também é o mesmo responsável o titular, além de outras atividades à Decisão do titular da conta bancária. O ponto a assinalar é que não está provado, nos autos, o ingresso regular da receita apurada no levantamento fiscal na conta caixa da empresa autuada.

Quanto à arguição recursal no sentido de que parte das operações da empresa se refere a produtos/operações sob regime de substituição tributária, assinalo que exceto quanto ao uso do critério da proporcionalidade para cálculo final do ICMS devido, em razão do saldo credor de caixa, o que já foi feito nos autos, na realidade a auditoria objeto da imputação 04 diz respeito a desembolso de numerário para aquisição das mercadorias e, portanto, sendo, ou não, aquisição

de mercadorias isentas, ou do regime de substituição tributária, no que diz respeito ao caixa da empresa o ponto a ser considerado é que foi necessário dispêndio financeiro para a aquisição das mercadorias em si, independentemente do fato de serem, ou não tributadas nas saídas.

Para haver dispêndio financeiro, é preciso ter havido anterior ingresso de receita. Cabe ao contribuinte provar a regularidade fiscal do ingresso dessa receita no caixa da empresa, para cobrir o gasto financeiro que possibilita a aquisição posterior.

A única presunção constante dos autos, em relação à imputação 04, é no sentido que autoriza o §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, portanto nesta autuação está respeitado o princípio da legalidade, ao revés do dito pelo contribuinte.

Assim, reprimos, uma vez que se trata de dispêndio financeiro, no momento do pagamento das mercadorias o valor monetário já teria que estar, necessariamente, disponível para uso pelo comprador das mercadorias, no caso, o autuado. Como o contribuinte comercializa também com mercadorias sujeitas à tributação nas saídas, além de mercadorias em operações com antecipação tributária, por exemplo, então não é possível saber se o numerário existente em caixa originou-se de vendas anteriores de mercadorias tributáveis na saída, ou mesmo não tributáveis. Trata-se de perquirição fiscal atinente ao ingresso financeiro para aquisição de mercadorias em si, como um todo, no período fiscalizado. Para calcular o imposto que tenha como base de cálculo a omissão apurada é que se irá usar o critério da proporcionalidade.

Assim, é em razão da possibilidade de ingresso de Recursos financeiros por vendas anteriores de mercadorias não tributáveis nas saídas, ou com imposto pago por antecipação, que se utiliza os critérios da Instrução Normativa nº 56/2007 para cálculo do imposto devido na auditoria que apure saldo credor de caixa, situação da imputação 4. O contribuinte não logrou comprovar a regularidade do ingresso de receita em seu caixa, exatamente como já dito na Decisão *a quo*, cujo voto norteador está transcrito no Relatório que antecede este meu voto.

Verificando o teor do trabalho realizado pelo autuante na coleta de dados pormenorizada que realiza e explicita nos demonstrativos de fls. 1276 a 1321; e no trabalho realizado pelo diligente designado, conforme Parecer ASTEC/CONSEF nº 00054/2012 às fls. 1343 a 1345, e respectivos demonstrativos de cálculos às fls. 1346 e 1347, entendo que o débito histórico de ICMS da Infração 04 remanesce no valor de R\$36.582,06, conforme demonstrativo de débito elaborado à fl. 1345.

Assim voto pela modificação da Decisão recorrida, reduzindo-se de R\$53.377,33 para R\$36.582,06 o débito relativo à Infração 4.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida apenas em relação à imputação 4, que resta parcialmente procedente no montante de R\$36.582,07 conforme demonstrativo de débito de fl. 1345, assim julgando o Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE no valor total de R\$49.732,01.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao enquadramento legal da multa da Infração 2)

Com a devida vênia, divirjo da nobre Conselheira Relatora em relação à fundamentação para não provimento do recurso voluntário no tocante à infração 02.

Concordo que não há razão para acolher a tese recursal de declaração de nulidade da referida imputação em razão da suposta inexistência de previsão legal para imputação da multa. Conforme esclarecido em parecer da PGE/PROFIS, a multa aplicada nos casos de falta de antecipação parcial é de 60% sobre o imposto não recolhido, com base na alínea “f”, do inciso II, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96. Vejamos:

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

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

(...)

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;

A hipótese punitiva prevista na alínea “e” do referido dispositivo legal não se aplica, no meu entendimento, ao caso em tela, pois não se trata de falta de retenção do imposto pelo sujeito passivo por substituição, mas sim falta de antecipação parcial, que não se confunde com substituição.

Tal entendimento foi também seguido pela JJF.

Ante o exposto, voto pelo não provimento do recurso voluntário em relação à infração 02, para manter a multa de 60%, porém fundamentada na hipótese do art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida, julgando **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **120457.0018/08-1**, lavrado contra **RAIMUNDO LÉLIS DE SOUZA (MERCADINHO SÃO RAIMUNDO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no total valor de **R\$49.272,01**, acrescido das multas de 60% sobre R\$12.689,95 e 70% sobre R\$36.582,06, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “d” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96 em redação vigente à época dos fatos geradores da obrigação tributária, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no art. 42, XV, “d”, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05

VOTO VENCEDOR – Conselheiro(s): Leonardo Baruch Miranda de Souza, Álvaro Barreto Vieira, Edmundo José Bustani Neto, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO – Conselheira: Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Quanto capitulação legal - Infração 2)

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – VOTO VENCEDOR
(Quanto capitulação legal - Infração 2)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS