

A. I. Nº. - 299324.7644/09-7  
AUTUADO - GARGUR COMÉRCIO DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA.  
AUTUANTE - LÚCIA GARRIDO CARREIRO  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
INTERNET - 07.10.2014

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0179-01/14

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS E SERVIÇOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. A lei atribui ao adquirente a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente aos serviços de transporte correspondentes a prestações realizadas a preço FOB. Infração comprovada. 2. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Revisão decorrente da constatação de equívocos na indicação do saldo inicial existente em 1º/01/2005 conduz à redução do montante do débito. Realização de diligência pela autuante e, posteriormente, pela Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF, por solicitação desta JJF, resultou no refazimento dos cálculos e redução do valor do débito, em razão de apresentação pelo autuado de novos elementos de provas. Infração parcialmente caracterizada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 28/09/2009, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente à exigência de ICMS no valor de R\$159.771,30 e à multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$42.939,51, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas nos anexos 88 e 89 [constantes do inciso II do art. 353 do RICMS/97], nos meses de janeiro a junho e agosto a novembro de 2005, janeiro a dezembro de 2006, janeiro a abril e junho a dezembro de 2007, exigindo imposto no valor de R\$10.077,74, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte

deixou de recolher o ICMS substituição tributária referente ao frete de tintas e que se encontra no Anexo I o Demonstrativo I – ICMS a Recolher – Substituição Tributária;

02 – deixou de recolher o ICMS, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos meses janeiro e julho a dezembro de 2005 e janeiro a novembro de 2006, exigindo imposto no valor de R\$149.693,56, acrescido da multa de 70%. Consta que o levantamento do Caixa foi feito com base em todos os documentos que constituem débitos e créditos, constatando-se que a conta Caixa apresentou saldo credor em diversas datas, indicando que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Sobre o saldo credor foi aplicado o percentual relativo às mercadorias tributáveis, comercializadas pelo contribuinte, calculado através das entradas das mercadorias declaradas na DMA, conforme cálculos apresentados no Demonstrativo III. Encontram-se acostados no Anexo II o Demonstrativo II – Caixa e Demonstrativo III - ICMS a Recolher Sobre o Saldo Credor de Caixa. No Anexo III encontram-se as cópias dos livros Registro de Entradas e DMA consolidada dos exercícios de 2004, 2005, 2006 e 2007;

03 – deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro a junho de 2005, sendo aplicada a multa de 10%, correspondente ao valor de R\$42.939,51. Consta que no Anexo IV encontra-se o Demonstrativo IV – Notas Fiscais não Registradas e cópias das notas fiscais.

O autuado apresentou impugnação às fls. 888 a 895 (vol. II), realçando que a defesa tinha como corolário o art. 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988 e o Decreto nº 7.629/99 (RPAF/BA).

Cita Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado e Roque Antônio Carraza, a respeito do tema “confisco” e alega que o valor do tributo cobrado é desproporcional e afeta a continuidade da empresa, por extrapolar em muito a sua capacidade de pagamento.

Afirmando que os valores apresentados pelo fisco não estão fundamentados em bases reais, passa a tratar a respeito de cada um dos itens da autuação.

Comentando sobre a infração 01, apresenta os seguintes argumentos: os valores se referem a notas fiscais e conhecimentos de transporte originários de Pernambuco, Estado que tem convênio com a Bahia, razão pela qual o remetente é o responsável pelo recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária; o remetente confirmou os pagamentos, porém como não foi possível enviar os comprovantes no prazo da defesa, e tão logo os receba, fará a juntada ao processo; surpreendeu-se com o fato de a fiscalização não ter comprovado os pagamentos junto aos remetentes; o remetente é o verdadeiro responsável pelo recolhimento do imposto devido; essa infração é totalmente improcedente, uma vez que o imposto já foi recolhido aos cofres da Bahia.

Quanto à infração 02, apresenta os seguintes comentários e argumentações: a autuante se esqueceu de considerar o saldo inicial de caixa, que em 01/01/2005 era de R\$478.493,75, conforme livros caixa 2002 a 2004 (fls. 896 a 1.164); não foram utilizados os empréstimos bancários, que totalizaram R\$512.000,00 (fls. 1.165 a 1.190); não foram considerados os limites bancários que totalizavam R\$600.000,00; uma grande quantidade de notas fiscais foi lançada como pagamento à vista, quando todas foram pagas em até quatro vezes; a autuante não utilizou as duplicatas, que se encontram à disposição, como base para apurar os pagamentos, porém nem todas as notas fiscais especificam os vencimentos das faturas e, ainda assim, não haveria garantia de que os pagamentos tinham sido feitos naquelas datas; não seriam possíveis os valores indicados na tabela resumo do Demonstrativo III, haja vista que a soma dos limites bancários com o saldo inicial de caixa e os empréstimos bancários supera em muito os valores encontrados.

Afirma que a infração 02 é totalmente improcedente.

Ao versar sobre a infração 03, destaca os seguintes pontos: trata-se possivelmente de um crime praticado ou também sofrido pela empresa remetente, Fabrimar S/A Indústria e Comércio, pois nunca realizou compra dessa indústria; ao tomar ciência do fato entrou em contato com essa empresa, que informou nada saber responder. Então, comunicou o episódio à DREOF – Delegacia de Repressão a Estelionato e Outras Fraudes, conforme Certidão de fls. 1.191 a 1.193, ocorrência que será enviada também para a DECECAP [Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública], por tratar-se de crime contra o patrimônio; uma ação criminal também foi impetrada na 13ª Vara Crime da Comarca de Salvador; o fisco baiano poderia ter adotado outros procedimentos, como chamar o contribuinte antes da lavratura do Auto de Infração, confrontando-o sobre as operações, o que poderia evitar a autuação; o fisco não apresentou nenhuma nota fiscal carimbada pelos postos fiscais da Bahia; não é possível que mais de R\$400.000,00 reais de mercadorias tenham passado pelos postos fiscais, sem que fossem coletadas as notas fiscais; não faz sentido que deixasse de registrar as notas fiscais de uma única empresa, abrindo mão dos créditos fiscais; se tivesse sido ouvido, os valores seriam bem diferentes.

Acredita que este Conselho adotará uma decisão justa, uma vez que sempre se mostrou defensor dos princípios impostos pela axiologia do justo que se incorporaram aos sistemas jurídicos, a exemplo da capacidade contributiva, da tipicidade e da proibição do confisco, dentre outros.

Solicita que o Auto de Infração seja considerado improcedente e, finalmente, seja determinada a emissão de certidão negativa de débitos tributários.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 1.197/1.198 (vol. III), registrando no que se refere à infração 01, que às fls. 13 a 15 encontra-se anexado o Demonstrativo I – ICMS Substituição Tributária a recolher sobre fretes a pagar (FOB). Salienta que os valores apontados foram calculados com base nos fretes constantes dos conhecimentos de transporte que indicavam como responsável pelo pagamento do frete o destinatário das mercadorias. Desse modo, é o destinatário também responsável pelo recolhimento do ICMS substituição tributária sobre estes fretes, calculado conforme determina o parágrafo único do art. 357 do RICMS/BA.

Tratando sobre a infração 02, ressalta que às fls. 832 a 834 estão anexados os Relatórios da DMA Consolidada referentes ao período autuado (2005 a 2007), onde se observa que o contribuinte apresentou entradas de mercadorias em valores superiores às saídas, o que representa uma “anormalidade” para empresa do ramo comercial e que não se encontrava em início de atividades.

Observa que o saldo inicial de caixa de um exercício depende dos valores apresentados no caixa referentes aos exercícios anteriores. Registra que em uma ação fiscal anterior, realizada pelo Auditor Fiscal Dílson Milton da Silveira Filho, foi efetuada a auditoria de caixa referente aos exercícios de 2003 e 2004, sendo apurado saldo credor em vários períodos, tendo sido lavrado o Auto de Infração nº269283.0008/08-0. Como o resultado do julgamento desse Auto de Infração interfere no saldo inicial do caixa do exercício de 2005, base dessa infração, solicita que os dois Autos de Infração sejam julgados juntos, pela mesma Junta de Julgamento Fiscal.

Tendo em vista que o autuado na defesa relativa à autuação anterior juntou às fls. 3.211 a 3.289 cópia do livro Caixa dos exercícios de 2003 e 2004 e na defesa atinente à presente autuação acostou às fls. 1.098 à 1.164 as cópias daqueles livros, observa que “estranhamente” os mesmos livros Caixa anexados apresentam valores diferentes. Por essa razão, está anexando ao presente processo as cópias das páginas 3.211 a 3.289 do processo anterior (fls. 1.199 a 1.277).

Refuta a alegação referente à falta de consideração dos empréstimos bancários, que totalizaram R\$512.000,00, ressaltando que não foi apresentado nenhum documento comprovando o ingresso desse numerário na conta do autuado. Contesta, igualmente, a afirmação acerca dos limites bancários, no valor de R\$600.000,00, salientando que não foi disponibilizado nenhum documento que comprovasse a efetiva utilização desse limite por parte do estabelecimento.

Quanto à argumentação da defesa de que um grande número de notas de compras fora lançado como pagamento à vista, afirma que todas as compras efetuadas a prazo foram lançadas em conformidade com as datas de pagamento das duplicatas, a exemplo da Nota Fiscal nº 51.049 (fl. 68), que teve o lançamento da quinta duplicata efetuado em 16/05/2007.

No que concerne à infração 03, frisa que o Demonstrativo IV (fls. 836 e 837) indica as notas fiscais não registradas na escrita fiscal; na fl. 838 consta uma carta assinada pelo procurador da empresa fornecedora; na fl. 839 se encontra a planilha enviada pelo fornecedor com as datas de pagamento das duplicatas referentes às compras das mercadorias; já nas fls. 840 a 881 encontram-se as cópias das notas fiscais, enviadas pelo fornecedor Fabrimar S. A. Indústria e Comércio.

Através de petição (fl. 1.279), a autuante, ressaltou que o resultado do julgamento do Auto de Infração nº 269283.0008/08-0 interfere no saldo inicial do caixa do exercício de 2005, base da infração 02 do presente lançamento, razão pela qual solicita que os dois Autos de Infração sejam julgados juntos.

Considerando que ao se insurgir contra a infração 02, o sujeito passivo alegou que não fora considerado o saldo inicial de caixa existente em 01/01/2005 e como na revisão do Auto de Infração nº 269283.0008/08-0, que trata da mesma matéria, através de diligência foi confirmado que no exercício de 2004 existiu saldo credor até o mês de julho, significando que o saldo da conta Caixa referente a agosto de 2004 deve ser zerado; considerando a alegação de que muitas notas fiscais foram lançadas com pagamento à vista, porém tinham sido pagas em até quatro vezes; considerando que a defesa sustenta que não foram utilizados dos empréstimos e limites bancários, porém não disponibilizou as provas correspondentes; considerando que existem divergências entre os períodos de ocorrência dessa infração, comparando-se os demonstrativos fiscais e as datas consignadas no Auto de Infração; considerando que o impugnante afirmou que não adquiriu as mercadorias arroladas na infração 03, anexando certidão de ocorrência policial: a 1ª JF converteu o processo em diligência à INFAZ Atacado (fls. 1.282 e 1.283), para que a autuante revisasse o lançamento referente à infração 02, adotando as seguintes providências:

- 01) intimasse o contribuinte a disponibilizar todas as provas correspondentes às alegações oferecidas na defesa;
- 02) refizesse a auditoria da conta Caixa, avaliando, se fosse o caso, as provas apresentadas acima referidas, considerando o saldo inicial do caixa do mês de agosto de 2004 como zero;
- 03) elaborasse novo demonstrativo de débito, com base nos períodos nos quais efetivamente fossem apurados os valores do tributo a serem exigidos.

Em seguida, a Repartição Fazendária deveria trazer ao processo as informações atinentes aos procedimentos adotados pelo autuado no que concerne à infração 03. Deveriam ser entregues ao sujeito passivo cópias reprográficas do Termo de Diligência e de todos os elementos anexados na diligência, quando deveria ser informado ao autuado quanto à reabertura do prazo de defesa em 30 (trinta) dias para que ele, querendo, se manifestasse nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência à autuante.

Em atendimento ao pedido de diligência, à fl. 1.288 a autuante prestou os seguintes esclarecimentos:

- 1 – intimou o contribuinte (fls. 1.286 e 1.287) a apresentar os documentos e livros fiscais que deram suporte ao fluxo de caixa dos exercícios de 2005 a 2007, além dos documentos que indicavam o saldo inicial de caixa em janeiro de 2005, porém o autuado não atendeu as duas intimações;
- 2 – com base na documentação acostada aos autos, elaborou novos demonstrativos (fls. 1.289 a 1.352), alterando os valores históricos da infração 02;
- 3 – anexou relatórios das DMAs consolidadas dos exercícios de 2005, 2006 e 2007 (fls. 1.353 a 1.355), onde observou que as receitas de vendas são sempre menores que as entradas de mercadorias.

Tendo sido cientificado sobre o resultado da diligência, o autuado se manifestou às fls. 1.359 a 1.364, salientando que solicitara à autuante o demonstrativo de caixa em meio magnético, para verificar de forma mais amíuê os lançamentos apresentados, pois contém mais de 60 páginas, entretanto não o recebeu. Apesar de solicitar o documento ao setor responsável na DAT/METRO, foi informado que a mídia não se encontrava no processo. Realça que enquanto é obrigado a apresentar a defesa em meio magnético, parece que essa obrigação só é voltada para o contribuinte, numa ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Realça, que desse modo, ficou impedido de avaliar, de forma criteriosa, os lançamentos apresentados, razão pela qual espera que o CONSEF determine que seja oferecido o arquivo para possibilitar uma melhor análise. A despeito desse flagrante cerceamento de defesa, tece os seguintes comentários:

- 1) atendendo a orientação deste Conselho, a Auditora Fiscal refez seu demonstrativo, acatando um saldo inicial no valor de R\$220.946,21 em virtude de em outro procedimento fiscal - ainda em questionamento - ter levantado valores diferentes do encontrado no presente Auto de Infração;
- 2) apesar de parecer coerente, lembra que o referido Auto de Infração (de nº 269283000/08-0) encontra-se ainda em lide, justamente por que o autuado discorda dos valores apontados como saldo credor;
- 3) a autuante não considerou os empréstimos e limites utilizados no decorrer do período analisado, o que se constitui em um verdadeiro acinte.

Enfatiza que mesmo depois de ter juntado as provas, os valores correspondentes não foram considerados. Aduz que apesar de ter solicitado às instituições financeiras os extratos e contratos, os mesmos ainda não foram disponibilizados, porém tão logo estejam em seu poder, os enviará a este Conselho. Ressalta que é praticamente impossível uma empresa comercial sobreviver sem créditos bancários de curto prazo.

Frisa que os valores apontados pela autuante em seu novo demonstrativo não seriam possíveis, mesmo considerando o saldo inicial de caixa de R\$220.946,21, haja vista que a utilização dos limites e dos empréstimos bancários, supera em muito os valores a crédito encontrados.

Apresenta uma tabela, destacando que uma avaliação mensal indica que os valores apontados como saldo credor seriam cobertos tranquilamente pelos limites bancários.

Indaga se as infrações 01 e 03 foram retiradas, desde quando a autuante não se manifestou a respeito em seu último pronunciamento, concluindo que devido à ausência de manifestação, mesmo porque foram alvo do pedido de diligência, devem ser consideradas improcedentes. Apesar disso, tece alguns comentários sobre essas infrações:

infração 01 – como os documentos fiscais se originaram de Estado que tem convênio com a Bahia, o responsável pelo recolhimento é o remetente, podendo o fisco verificar os pagamentos. Conclui que a infração é improcedente, mesmo porque o imposto já foi recolhido para a Bahia;

infração 03 – repete que nunca efetuara compras junto ao fornecedor, tendo ingressado com uma ação penal contra essa empresa; que o fisco poderia chamar o contribuinte para confrontá-lo sobre as operações, que comprovaria não ter efetuado as compras; e que deveriam ter sido apresentadas as vias dos documentos retidas nos postos fiscais.

Requer que o Auto de Infração seja considerado improcedente e que seja determinada a emissão de certidão negativa de débitos tributários.

Assim, nada mais lhe resta, a não ser confiar na sabedoria do CONSEF, que não coaduna com a injustiça nem com a insensatez, para que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

A autuante se manifestou à fl. 1.370, salientando que ao realizar a diligência, intimou mais duas vezes o contribuinte a apresentar a documentação relativa às suas alegações, porém não foi atendida. Assim, nos novos demonstrativos considerou o saldo inicial do mês de agosto de 2005 como zero, fornecendo ao autuado as cópias dos demonstrativos. Ressalta que ao longo da ação fiscal, o autuado não atendeu diversas intimações para apresentar documentos necessários à realização da auditoria, razão pela qual afasta a alegação de cerceamento de defesa, pois as dificuldades para a análise dos lançamentos decorreram do procedimento do contribuinte.

Quanto à insistência do autuado sobre a existência de empréstimos e de limites bancários suficientes para cobrir os valores relativos ao saldo credor de caixa, observa que nenhuma prova material que alicerçasse essas alegações foi anexada.

No que concerne às infrações 01 e 03, aduz que já se manifestou a respeito quando prestou Informação Fiscal, mantendo as exigências integralmente. Observa que no pedido de diligência não foi solicitado à autuante que se manifestasse sobre essas infrações.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal julgou parcialmente procedente o Auto de Infração, nos termos do Acórdão JJF Nº 0231-01/10, tendo recorrido de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Ao apreciar o Recurso Voluntário e o Recurso de Ofício interpostos contra a Decisão proferida, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decretou a nulidade da decisão da Junta de Julgamento Fiscal, em relação à infração 02, consoante o Acórdão CJF Nº 0088-11/11, julgando prejudicados os Recursos, Voluntário e de Ofício, determinando o retorno do processo à Instância originária para saneamento e novo julgamento.

O entendimento da 1ª CJF é de que a apuração do imposto pode ser ajustada através de diligência fiscal a ser realizada pela própria autuante, refazendo a auditoria das disponibilidades financeiras (Caixa e Bancos), apresentando demonstrativo analítico, considerando todas as entradas e saídas de recursos financeiros devidamente comprovados. Aduziu que, sobre o imposto, acaso apurado, deve ser aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, caso comprove que no período autuado também operava com mercadorias isentas e sujeitas à substituição tributária.

O autuado cientificado sobre o julgamento proferido pela 1ª CJF (fl. 1.489/1.490) não se manifestou.

O então Relator do presente processo, ilustre Julgador Valmir Nogueira de Oliveira, em face da decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, sugeriu a conversão do feito em diligência à INFAZ ATACADO - que foi acatada pelos demais membros desta 1ª JJF -, a fim de que a autuante efetuassem revisão do lançamento referente à infração 02, adotando as seguintes providências:

1. intimasse o contribuinte a disponibilizar todas as provas relativas às alegações correspondentes à infração em questão;
2. refizesse a auditoria das disponibilidades financeiras (Caixa e Banco) do contribuinte, avaliando, se fosse o caso, as provas apresentadas em atendimento ao item acima, além dos documentos trazidos no Recurso Voluntário, bem como considerando os resultados apurados na diligência anterior, apresentando demonstrativo analítico, considerando todas as entradas e saídas de recursos financeiros devidamente comprovados;
3. elaborasse novo demonstrativo de débito, com base nos períodos nos quais efetivamente fossem apurados os valores do tributo a serem exigidos, sendo que sobre o imposto apurado deve ser aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, caso o autuado comprove que no período autuado também operava com mercadorias cujas operações eram isentas do ICMS ou se encontravam sujeitas à substituição tributária.

A autuante cumprindo a diligência esclareceu (fls. 1.502/1.503) que o autuado foi regularmente intimado, conforme Termo de Intimação, fl. 1.504, tendo apresentado os seguintes documentos:

item 1 – cópias dos livros Caixa, exercícios 2005, 2006 e 2007, acostadas às fls. 1.512 a 1.828 e entregues cópias ao autuado destes livros; 2 - cópias dos mesmos extratos do Banco Sudameris e de contratos de Capital de Giro já acostados aos autos, fls. 1.401 a 1.447;

item 2 - Para este item tece os seguintes comentários: Nos livros Caixa apresentados pelo autuado fls. 1.512 a 1.828, devem ser observados quais os tipos de lançamentos a empresa utiliza na elaboração da sua conta caixa/bancos. Nestes livros não constam os seguintes pagamentos: algumas compras de mercadorias, salários e impostos. Os livros Caixa dos exercícios de 2005 a 2007, período objeto da autuação, só foram apresentados pelo autuado após a constituição do crédito tributário, na fase de Recurso Voluntário. Estes livros foram reconstituídos pela Fiscalização.

Nessa reconstituição foram lançados como recebimentos todos os valores que tiveram origem e ingresso na referida conta, comprovados com documentação idônea, no caso, apenas recursos provenientes de receitas de vendas declaradas. Até a fase de Recurso Voluntário o autuado não apresentara nenhuma documentação comprovando que utilizara receitas provenientes de recursos de terceiros. Acostou às fls. 1.165 a 1.190 contratos de conta garantida e capital de giro com valores de empréstimos que poderiam, ou não, ser utilizados como recursos, pela empresa, durante a vigência destes contratos. Até a fase de Recurso Voluntário nenhuma documentação que comprovasse a utilização de “Recursos de Terceiros” foi apresentada pelo autuado. Na fase de Recurso Voluntário, o autuado acostou às fls. 1.401 a 1.447, cópia de extratos do banco Sudameris e cópias de contratos de capital de giro. Os contratos de capital de giro não comprovam a efetiva utilização dos valores contratados pela empresa, contudo, nos extratos apresentados do banco Sudameris verificou a utilização de empréstimos de terceiros, tipo conta garantida, com a liberação de empréstimos e financiamentos.

Registra que elaborou uma planilha contendo o fluxo de recursos de terceiros, provenientes de capital de giro e conta garantida, utilizados pela empresa e comprovados nos extratos do banco Sudameris, acostados pelo autuado às fls. 1.401 a 1.433. Esclarece que este fluxo refere-se apenas aos meses que tiveram extratos do Sudameris apresentados. Observa que na planilha I, “EMPRESTIMOS DO SUDAMERIS”, acostada às fls. 1.505 e 1.507, encontram-se: os valores dos empréstimos utilizados; pagamentos de empréstimos constantes nestes extratos.

item 3 – Diz que na planilha II acostada às fls. 1.352 e 1.508, apresenta o “DEMONSTRATIVO DO ICMS A RECOLHER” sobre o saldo credor de Caixa, sendo que nesta planilha não foram considerados os valores dos extratos acostados pelo autuado de fls. 1.401 a 1.433. Nas planilhas III e IV, fls. 1.509 e 1.510, encontram-se os demonstrativos: Saldo Credor de Caixa e ICMS A RECOLHER SOBRE O SALDO CREDOR DE CAIXA. Nesta planilha foram considerados os valores dos extratos acostados pelo autuado às fls. 1.401 a 1.433.

Cientificado sobre o resultado da diligência o autuado se manifestou (fls. 1.834 a 1.838) consignando que, de forma coerente e justa, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal declarou nula a decisão proferida pela instância anterior, orientando que o procedimento da infração 02 deveria ser ajustado através de diligência fiscal.

Observa que a autuante, após a execução da diligência determinada, em sua conclusão, reconhece parcialmente as argumentações e provas apresentadas, refazendo os cálculos dessa infração, no entanto, alega que argumentos contundentes e até óbvios não foram considerados, conforme passa a discorrer.

Diz que, apesar de ter solicitado os caixas dos exercícios em questão, não foram considerados os saldos iniciais ali mencionados, ou seja, o saldo de R\$478.493,75, no exercício de 2005 não foi considerado.

Afirma que caso fossem solicitados os caixas anteriores a 2005 que, segundo diz, tem disponível ainda em seus arquivos desde 2002, se verificaria que os saldos anteriores estão fortemente lastreados desde aquela época.

Assinala que a autuante reconheceu apenas parte da comprovação da utilização de crédito de terceiro, não havendo explicações para isso. Frisa que neste processo foi apresentada anteriormente a tabela que discrimina, com todos os comprovantes de utilização do referido recurso.

Assevera que resta evidente que a empresa tinha contratos de capital de giro e conta garantida além dos cheques especiais que se renovavam continuamente durante o período. Diz que isto se verifica na data de vencimento dos contratos nos comprovantes apresentados anteriormente, assim como nos valores utilizados em cada conta garantida. Aduz que fica evidente, também, que chegou a utilizar mais de R\$300.000,00 por mês de empréstimos para poder cobrir suas obrigações de curto prazo.

Consigna que, apesar de não ter o extrato de todos os meses, percebe-se, através dos números dos contratos, que utilizava continuamente os créditos oferecidos, portanto, não sendo possível ter havido saldo credor haja vista a utilização dos créditos bancários disponíveis.

Diz que diante dessas provas inequívocas espera que este CONSEF considere totalmente improcedente esta infração.

Conclui que, apesar de não ter sido alvo de análise mais específica, está bastante preocupado com a decisão deste Conselho na instância anterior quanto à infração 03. Frisa que uma empresa qualquer emite várias notas destinadas à sua empresa e mesmo sem comprovação alguma, ou seja: não há uma nota carimbada no posto; não há prova de pagamento de nenhuma dessas notas pela empresa emitente; não há nenhuma assinatura de recebimento dessas notas por qualquer preposto da empresa, esta infração foi considerada procedente.

Ressalta que essa decisão destoava de outras decisões deste CONSEF, que em uma situação normal teria rechaçado de pronto tal procedimento sem provas.

Salienta que o Relator não considerou nenhum dos argumentos levantados, nem mesmo para enviar para um procedimento de diligência fiscal, no intuito de verificar que: Não há outra ocorrência de transação que tenha realizado com a empresa Fabrimar S/A, a não ser essa do período de 02/2005 a 06/2005.

Diz que desafia o Fisco a apresentar uma nota fiscal sequer que esteja carimbada pelos postos da Bahia. Acrescenta que sabe que os postos fiscais retêm uma via da nota fiscal e, caso tenham vindo para Bahia, essas notas fiscais certamente deveriam estar no banco de dados de notas fiscais capturados em postos fiscais, que devem ser apresentadas.

Assevera que não é possível que mais de R\$400.000,00 de mercadoria, durante 05 meses seguidos tenham passado pelas rodovias e postos fiscais da Bahia e estes não tenha sequer uma nota fiscal capturada para apresentar. Indaga se não de se estranhar que registra todas as notas fiscais de compras que efetuou, e tenha resolvido deixar de fora mais de R\$400.000,00 de uma única empresa, inclusive abrindo mão de valiosos créditos fiscais? Diz que, por certo, esse não é um caminho racional para quem está disposto a sonegar.

Ressalta que essa atitude é bastante temerária, pois está a mercê dos bandidos de plantão, pois é só ter os dados da empresa que meliantes podem se utilizar de forma fraudulenta.

Salienta que anexou cópia do processo número 0060298-91.2010.8.05.0001, ajuizado em 20/07/2010 e distribuída para 20ª Vara dos feitos de relações de consumo cíveis e comerciais da Comarca de Salvador contra a empresa Fabrimar S/A Indústria e Comércio, pois nunca realizou compra dessa empresa.



Diz que basta verificar em seus livros fiscais que, desde o início de suas atividades até o presente momento, nenhuma transação comercial foi feita com a referida empresa. Acrescenta que espera que este Conselho, diante desses argumentos, suspenda e envie também em diligência a apuração desta infração.

Finaliza requerendo que a infração 02 seja considerada improcedente e a decisão da infração 03 seja considerada nula e enviada em diligência.

A autuante se pronunciou sobre a manifestação do autuado (fl. 1.857), consignando que nos autos estão anexadas cópias dos livros Caixa elaborados pela empresa, onde se verifica que esta não mantém escrituração unificada das contas Caixa e Bancos. Registra que no demonstrativo de Caixa que elaborou constam todos os ingressos que tiveram origem comprovada.

A 1ª JJF, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o feito em diligência à ASTEC/CONSEF (fls. 1.861/1.862), a fim de que fosse designado Auditor Fiscal para que adotasse as seguintes providências:

1. Verificasse os argumentos defensivos, especialmente quanto à tabela apresentada às fls. 1.835/1.836, que, segundo diz, comprovam a utilização dos referidos recursos juntamente com os respectivos documentos;
2. Refizesse a auditoria das disponibilidades financeiras (Caixa e Banco) do contribuinte, se fosse o caso, em face das provas apresentadas no item acima, considerando os resultados apurados na diligência anterior (fls. 1.495/1.496), apresentando demonstrativo analítico, considerando todas as entradas e saídas de recursos financeiros devidamente comprovados;
3. Elaborasse novo demonstrativo de débito, com base nos períodos nos quais efetivamente fossem apurados os valores do tributo a ser exigido, sendo que, sobre o valor do imposto apurado deveria ser aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, caso o autuado comprovasse que no período autuado também operava com mercadorias cujas operações eram isentas do ICMS ou se encontravam sujeitas à substituição tributária.

Nos termos do Parecer ASTEC Nº 021/2014, o diligenciador discorreu, preliminarmente, sobre os fatos que culminaram com o julgamento do Auto de Infração pela 1ª JJF, assim como sobre os Recursos interpostos, Voluntário e de Ofício, e a decisão da 1ª CJF que anulou a decisão de primeira instância e retornou o processo para novo julgamento relativamente à infração 02.

Observa que tendo retornado o processo à primeira instância, a 1ª JJF novamente converteu em diligência, fls. 1.495/1.496, solicitando novas informações. Acrescenta que a autuante cumprindo a diligência (fl. 1.502) consignou que a despeito da alegação do autuado este não anexou qualquer documento que comprovasse a efetiva utilização destes como fonte de recursos para efetuar os pagamentos que promoveram o saldo credor de caixa no exercício fiscalizado.

Observa que o autuado ao se manifestar, novamente, apresentou tabela onde consigna os alegados créditos/empréstimos bancários, bem como cópia de documentos relativos a operações financeiras.

Ainda, preliminarmente, discorreu sobre a informação fiscal prestada pela autuante de fls. 1.197/1.198 – vol. VI. Registra que o procedimento fiscal tem amparo no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96 e que cabe ao autuado a prova da improcedência da presunção.

Salienta que ao longo do decorrer do processo vê-se que muito embora o autuado tenha se manifestado nos autos, apresentando o seu inconformismo contra a exigência do imposto, contestando o saldo credor de caixa, em todas as oportunidades deixou de apresentar elementos em extensão suficiente para elidir todo o montante do saldo credor apontado pela Fiscalização. Acrescenta que o inconformismo foi sempre no sentido de questionar o saldo inicial considerado

pela Fiscalização e afirmar que existiam créditos bancários em montante “suficiente” para “cobrir” o saldo negativo.

Menciona que, através do anexo 1, verifica-se que fora solicitado ao autuado informação que se atendidas poderiam evidenciar os fatos na sua totalidade.

Diz que em atendimento ao solicitado o autuado informou que em decorrência do prazo de decadência de 05 anos não mais possuía a maior parte dos documentos solicitados, mas apenas as notas fiscais de entradas e saídas e os livros fiscais.

Assinala que foi solicitado, também, que o autuado fornecesse o saldo de caixa “hoje”, entendendo como tal o saldo de caixa da atualidade, a fim de que, a partir do mesmo, pudesse somá-lo com as saídas e abater as entradas, até a data da ação fiscal evidenciando, assim, livre de qualquer controvérsia, o saldo de caixa nas datas em que a Fiscalização apontou a existência de saldo credor de caixa, o que não foi atendido pelo autuado.

Passa a responder as questões suscitadas no pedido de diligência dizendo quanto ao item 1 que, conforme o já consignado, de fato, existe comprovação, através de cópias de contratos apresentados, que ao longo do período fiscalizado, este contraiu operações de crédito, contudo, não há qualquer evidência de que tais valores tenham sido utilizados em pagamentos de qualquer elemento que foi considerado como saída de caixa no levantamento efetuado pela autuante. Registra que devidamente intimado para apresentar a prova que lhe favoreceria, em termos de argumentos, o autuado deixou de atender sob o argumento de que não mais possuía os documentos.

Quanto ao item 2 da solicitação, diz que, considerando a afirmação do autuado de que em decorrência do prazo de decadência de 05 anos não mais possuía a maior parte dos documentos solicitados, mas apenas as notas fiscais de entradas e saídas e os livros fiscais, inexistiu possibilidade de efetuar o levantamento das disponibilidades observando, na oportunidade, que a exigência fiscal tem por base a omissão de saída de mercadorias ante a constatação do saldo credor de caixa.

Conclui que, considerando que nada de novo foi apresentado nessa diligência e na anterior realizada pela autuante, foram considerados os valores de Capital de Giro e Conta Garantida devidamente comprovados através dos extratos bancários do Banco Sudameris; conforme informações prestadas pela autuante às fls. 1.503, ficando o valor do débito apontado à fl. 1.510, volume VI, no valor de R\$30.148,98.

Cientificado sobre o Parecer ASTEC Nº 021/2014, o autuado se manifestou (fls. 1.939 a 1.942) consignando que, apesar de o parecer da ASTEC ter reduzido o valor do débito atinente à infração 02 para R\$30.148,98, resta ainda questionar o seguinte:

- o saldo inicial de caixa do período em análise não corresponde aos fatos. Afirma que isto foi devidamente comprovado nos autos em momentos anteriores. Diz que de forma, inclusive inusitada, foi orientado a autuante a acatar um saldo inicial no valor de R\$220.946,21 em virtude de outro procedimento fiscal, que se encontra ainda em questionamento, ter levantado valores diferentes do encontrado no presente Auto de Infração;
- alega que, apesar de início parecer coerente, o Auto de Infração em comento, no caso de nº 269283000/08-0 encontra-se ainda em lide, justamente por que discorda dos valores encontrados como saldo credor;
- diz que caso o saldo inicial apresentado no livro Caixa da empresa seja reconhecido nenhum débito terá a se reclamar;
- além disso, questiona se as infrações 01 e 03 foram retiradas do procedimento, considerando que nem a autuante nem a ASTEC se manifestaram sobre estas infrações em seus últimos

pronunciamentos. Manifesta o entendimento de que a não manifestação da autuante, inclusive por que foi alvo também de diligência, deve ter sido considerada improcedente.

Tece comentários sobre a infração 01, dizendo que, já que os valores apresentados pela autuante referem-se a notas fiscais e conhecimento de transporte de empresas localizadas em Pernambuco que tem convênio com a Bahia, logo o responsável pelo recolhimento do ICMS substituição tributária é do remetente. Ressalta que o Fisco pode ele mesmo verificar os pagamentos efetuados pelo remetente. Sustenta que, desse modo, a infração 01 é totalmente improcedente, inclusive por que o imposto já fora recolhido aos cofres da Bahia.

No que tange à infração 03, reitera os argumentos apresentados na defesa inicial e manifestações posteriores, para afirmar que é improcedente.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração e, por consequência, que seja determinada a emissão de Certidão Negativa de Débitos Tributários.

A autuante foi cientificada do Parecer ASTEC Nº 021/2014, contudo, não se pronunciou.

## VOTO

Conforme relatado esta Junta de Julgamento Fiscal julgou parcialmente procedente o Auto de Infração, nos termos do Acórdão JJF Nº 0231-01/10, tendo recorrido de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, em razão de haver julgado parcialmente procedente a infração 02.

Ao apreciar o Recurso de Ofício e o Recurso Voluntário interpostos contra a decisão proferida, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decretou a nulidade da decisão da Junta de Julgamento Fiscal, em relação à infração 02, julgando prejudicados os Recursos, Voluntário e de Ofício, determinando o retorno do processo à Instância originária para saneamento e novo julgamento.

O entendimento da 1ª CJF é de que a apuração do imposto pode ser ajustada através de diligência fiscal a ser realizada pela própria autuante, refazendo a auditoria das disponibilidades financeiras (Caixa e Bancos), apresentando demonstrativo analítico, considerando todas as entradas e saídas de recursos financeiros devidamente comprovados. Observou, ainda, que sobre o imposto, acaso apurado, deve ser aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, caso comprove que no período autuado também operava com mercadorias isentas e sujeitas à substituição tributária.

Inicialmente, cabe-me consignar que o lançamento de ofício em exame se encontra revestido das formalidades legais, nele estando determinados o autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, tendo sido concedidas ao contribuinte as condições necessárias para que ele exercesse plenamente o direito de defesa e do contraditório. Além disso, verifico que os demonstrativos elaborados pela fiscalização se sustentaram em livros e documentos fiscais, restando demonstradas de forma objetiva as infrações atribuídas ao sujeito passivo.

Tendo em vista que o autuado suscitou a nulidade da autuação, sob a justificativa de que não lhe teriam sido entregues em disco de armazenamento de dados os demonstrativos elaborados quando da realização de diligência requerida por esta 1ª JJF, o que teria implicado em cerceamento do seu direito de defesa e do contraditório, ressalto que a previsão verificada no § 3º do art. 8º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 trata de uma obrigatoriedade voltada exclusivamente para que a juntada das peças processuais seja efetuada tanto em papel como em disco de armazenamento de dados em arquivo em formato texto ou tabela, contendo a cópia exata da peça apresentada.

Saliento que essa determinação se prende tão somente à necessidade de que as peças juntadas no processo sejam disponibilizadas nessas duas formas, não significando, entretanto que a falta de

juntada da mídia eletrônica resulte na nulidade do lançamento, desde quando as peças juntadas em papel sirvam para os fins pretendidos. Assim é que, no caso em tela, os demonstrativos em questão, que se encontram acostadas às fls. 1.289 a 1.352 não apresentam nenhum grau de dificuldade para o entendimento do seu conteúdo, haja vista que, inclusive, o contribuinte apresentou impugnação, quando contestou os resultados apontados nesses demonstrativos.

Vale registrar que, de acordo com o § 4º do mesmo artigo e Regulamento acima referidos, *“As peças processuais produzidas pelo autuante, pelo representante da Procuradoria Geral do Estado e pelos diligentes ou peritos poderão, em substituição ao disco de armazenamento de dados, ser enviadas por correio eletrônico para endereço designado pelo Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF.”*

Diante disso, restam afastadas as preliminares de nulidade, considerando que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do RPAF/BA, além do que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos descritos arrolados na acusação fiscal que embasaram a lavratura do presente Auto de Infração.

No que diz respeito à argumentação de que a exigência do tributo é confiscatória e que extrapola a sua capacidade de pagamento, contrariando o princípio da proporcionalidade, esclareço que o lançamento tributário foi efetivado corretamente, estando previsto na Lei nº 7.014/96, o que ocorre, de igual modo, com a multa sugerida.

No mérito, observo que através do Auto de Infração em lide foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de três infrações à legislação do ICMS, todas impugnadas. Na infração 01, a acusação se refere à falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente ao serviço de transporte a preço FOB, de mercadorias (tintas) enquadradas no regime de substituição tributária.

Ao apresentar o seu inconformismo contra essa imputação, o contribuinte alegou que os valores exigidos se referem à aquisição de mercadorias e contratação de serviços de transporte efetuadas junto a prestadores estabelecidos em Pernambuco - Estado que tem convênio com a Bahia -, razão pela qual o responsável pelo recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária seria o remetente.

Verifico que a autuante contestou esse argumento defensivo, asseverando que o lançamento se refere apenas ao imposto atinente ao frete a preço FOB, caso em que a obrigação do recolhimento cabe ao destinatário das mercadorias transportadas e, portanto, usuário dos serviços. Constatado que de acordo com o respectivo demonstrativo, acostado às fls. 13 a 15, efetivamente a exigência tem como objeto a utilização de serviços de transporte, haja vista que todos os lançamentos se referem ao CFOP – código fiscal de operação e prestação – 2.353, que corresponde à *“aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial”*.

Ressalto que de acordo com o art. 357, parágrafo único do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº. 6.248/97, que transcrevo abaixo, na situação aqui em discussão cabe ao usuário do serviço de transporte a obrigação de recolher o tributo:

*“Art. 357. O ICMS a ser retido ou antecipado será calculado aplicando-se a alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo prevista nos termos do [art. 61](#), sendo que, do valor do imposto resultante, será deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal, bem como, quando for o caso, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte.*

***Parágrafo único.** Nos casos em que a retenção do imposto tiver sido feita sem a inclusão, na base de cálculo prevista no art. 61, dos valores referentes a frete ou*

*seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, o recolhimento do imposto sobre as referidas parcelas será efetuado pelo destinatário, nas aquisições a preço FOB, com inclusão do percentual da margem de valor adicionado (MVA) aplicável, vedada a utilização do crédito fiscal relativamente ao valor por ele pago (art. 125, II, "i", item 2)."*

Considerando, assim, que o contribuinte não trouxe aos autos os elementos de prova que pudessem atestar as suas alegações, isto é, que os pagamentos do ICMS sobre os serviços em questão tinham sido incluídos no imposto atinente às respectivas mercadorias, a infração 01 fica mantida de forma integral.

A infração 02 se refere à falta de recolhimento do ICMS, em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa.

De início, cumpre observar que a legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, sempre que a escrita do estabelecimento apresentar saldos credores de Caixa, a não ser que o contribuinte prove a insubsistência da presunção.

Nesse sentido, assim estabelece o art. 4º, § 4º da Lei nº. 7.014/96:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

.....

§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

No caso desta infração, conforme consignado acima, esta 1ª JF julgou parcialmente procedente a autuação, cujo Relator foi o ilustre Julgador Valmir Nogueira de Oliveira, sendo a decisão anulada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em relação à infração 02, julgando prejudicados os Recursos, Voluntário e de Ofício, determinando o retorno do processo à Instância originária para saneamento e novo julgamento.

Para uma melhor compreensão dos fatos que culminaram com a decretação da procedência parcial deste item da autuação, parece-me conveniente reproduzir o que disse o então Relator Valmir Nogueira de Oliveira no seu voto, conforme faço abaixo:

(...)

Na tentativa de elidir a acusação fiscal, o impugnante apresentou várias alegações, que consistiram basicamente nos seguintes pontos: que a autuante não considerara o saldo inicial de caixa, que em 01/01/2005 era de R\$478.493,75; não utilizara os créditos bancários (empréstimos), que totalizaram R\$512.000,00, nem os limites bancários que totalizavam R\$600.000,00; que muitas notas fiscais de compra foram lançadas como pagas à vista, quando todas tinham sido pagas em até quatro vezes; que não foram utilizadas as duplicatas para lançamento dos pagamentos, mas apenas as informações contidas nas notas fiscais; e, por fim, que a soma dos limites bancários com o saldo inicial e com os empréstimos bancários, superariam em muito os valores encontrados.

Como algumas alegações defensivas precisavam ser apuradas, e tendo em vista que no julgamento do Auto de Infração nº 269283.0008/08-0, que trata da mesma matéria, do qual também fui relator, ficara confirmado que no exercício de 2004 ocorreu saldo credor até o mês de julho, significando que o saldo do mês de agosto deveria ser considerado como zero; e como verifiquei que existiam divergências entre os períodos de ocorrência consignados no Auto de Infração e aqueles apontados no respectivo demonstrativo fiscal, esta 1ª JF diligenciou o processo, para que a autuante, com base nas provas a serem disponibilizadas pelo contribuinte, refizesse a auditoria da conta Caixa, tomando o saldo inicial do mês de agosto de 2004 como zero.

Noto, entretanto, que a despeito das alegações apresentadas, o impugnante não atendeu as intimações que lhe foram entregues em 29/03/2010 e 05/04/2010 (fls. 1.286 e 1.287), tendo a revisão da auditoria do saldo de caixa sido realizada, com a alteração do saldo inicial relativo a 1º/01/2005, o qual inicialmente tinha sido considerado como zerado, passando, então, para o montante de R\$220.946,21, tendo em vista a determinação para que fosse tomado o saldo de agosto de 2004 como zero, uma vez que, conforme esclarecido acima, no mês anterior o saldo fora credor.

Assim sendo, tomando por base a documentação já acostada aos autos e considerando a alteração do saldo inicial de 1º/08/2004, a autuante elaborou novo demonstrativo para apurar os saldos mensais referentes ao período de agosto a dezembro de 2004 (fl. 1.289), trazendo como consequência o novo saldo inicial de 1º/01/2005; em seguida, tomando como marco inicial para 2005 o saldo de R\$220.946,21, elaborou o demonstrativo de caixa concernente a todo o período objeto do levantamento (fl. 1.290 a 1.351), alterando os valores concernentes a esta infração, que passou a representar o valor total do débito de R\$126.541,03, conforme discriminação constante no demonstrativo de fl. 1.352.

Conforme mencionado, esta JJF acatou o resultado da diligência apresentado pela autuante e decidiu pela procedência parcial da infração, no valor do ICMS devido de R\$126.541,03, nos termos do voto acima reproduzido.

Ocorreu que, a decisão foi anulada pela 1ª CJF sob o entendimento de que a apuração do imposto pode ser ajustada através de diligência fiscal a ser realizada pela própria autuante, refazendo a auditoria das disponibilidades financeiras (Caixa e Bancos), apresentando demonstrativo analítico, considerando todas as entradas e saídas de recursos financeiros devidamente comprovados.

Em face da decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal o processo foi convertido em diligência em duas oportunidades - após a referida decisão – por esta Junta de Julgamento Fiscal.

Na primeira diligência o feito foi convertido em diligência à INFAZ de origem, a fim de que a autuante intimasse o contribuinte a disponibilizar todas as provas relativas às alegações correspondentes à infração em questão. Foi solicitado também que a autuante refizesse a auditoria das disponibilidades financeiras (Caixa e Banco) do contribuinte, avaliando, se fosse o caso, as provas apresentadas, bem como considerando os resultados apurados na diligência anterior, apresentando demonstrativo analítico, considerando todas as entradas e saídas de recursos financeiros devidamente comprovados. Ainda foi solicitado que a autuante elaborasse novo demonstrativo de débito, com base nos períodos nos quais efetivamente fossem apurados os valores do tributo a ser exigido, sendo que sobre o imposto apurado deveria ser aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, caso o autuado comprovasse que no período autuado também operava com mercadorias cujas operações eram isentas do ICMS ou se encontravam sujeitas à substituição tributária.

A autuante cumpriu a diligência. Esclareceu que até a fase de Recurso Voluntário nenhuma documentação que comprovasse a utilização de “Recursos de Terceiros” fora apresentada pelo autuado. Registrou que na fase de Recurso Voluntário o autuado acostou às fls. 1.401 a 1.447, cópia de extratos do banco Sudameris e cópias de contratos de capital de giro. Consignou que os contratos de capital de giro não comprovam a efetiva utilização dos valores contratados pela empresa, contudo, nos extratos apresentados referentes ao Banco Sudameris verificou a utilização de empréstimos de terceiros, tipo conta garantida, com a liberação de empréstimos e financiamentos.

Elaborou uma planilha contendo o fluxo de recursos de terceiros, provenientes de capital de giro e conta garantida, utilizados pela empresa e comprovados nos extratos do Banco Sudameris, acostados pelo autuado às fls. 1.401 a 1.433. Esclareceu que este fluxo refere-se apenas aos meses que tiveram extratos do Banco Sudameris apresentados. Observou que na planilha I, “EMPRESTIMOS DO SUDAMERIS”, acostada às fls. 1.505 e 1.507, encontram-se: os valores dos empréstimos utilizados; pagamentos de empréstimos constantes nestes extratos.

Na planilha II acostada às fls. 1.352 e 1.508, apresenta o “DEMONSTRATIVO DO ICMS A RECOLHER” sobre o saldo credor de Caixa, sendo que nesta planilha não considerou os valores dos extratos acostados pelo autuado de fls. 1.401 a 1.433. Nas planilhas III e IV, fls. 1.509 e 1.510, encontram-se os demonstrativos: “Saldo Credor de Caixa e ICMS A RECOLHER SOBRE O SALDO CREDOR DE CAIXA.”, sendo que nesta planilha foram considerados os valores dos extratos acostados pelo autuado às fls. 1.401 a 1.433. Apresenta como ICMS a recolher o valor de R\$30.148,98.

Apesar de a revisão realizada pela autuante ter reduzido o valor do ICMS exigido originalmente de R\$149.693,56 para R\$30.148,98, o autuado ao ser cientificado se manifestou apresentando o seu inconformismo quanto ao resultado da diligência.

Esta Junta de Julgamento Fiscal considerando as alegações defensivas e na busca da verdade material, mais uma vez converteu o processo em diligência, desta feita à ASTEC/CONSEF, a fim de que fosse designado Auditor Fiscal para que adotasse as seguintes providências:

1. Verificasse os argumentos defensivos, especialmente quanto à tabela apresentada às fls. 1.835/1.836, que, segundo diz, comprovam a utilização dos referidos recursos juntamente com os respectivos documentos;
2. Refizesse a auditoria das disponibilidades financeiras (Caixa e Banco) do contribuinte, se fosse o caso, em face das provas apresentadas no item acima, considerando os resultados apurados na diligência anterior (fls. 1.495/1.496), apresentando demonstrativo analítico, considerando todas as entradas e saídas de recursos financeiros devidamente comprovados;
3. Elaborasse novo demonstrativo de débito, com base nos períodos nos quais efetivamente fossem apurados os valores do tributo a ser exigido, sendo que, sobre o valor do imposto apurado deveria ser aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, caso o autuado comprovasse que no período autuado também operava com mercadorias cujas operações eram isentas do ICMS ou se encontravam sujeitas à substituição tributária.

Ocorreu que, conforme consignado pelo diligenciador da ASTEC no Parecer ASTEC Nº 021/2014, de fato, existe comprovação, através de cópias de contratos apresentados, que ao longo do período fiscalizado, o autuado contraiu operações de crédito, contudo, não há qualquer evidência de que tais valores tenham sido utilizados em pagamentos de qualquer elemento que foi considerado como saída de caixa no levantamento efetuado pela autuante. Registrou que devidamente intimado para apresentar a prova que lhe favoreceria, em termos de argumentos, o autuado deixou de atender sob o argumento de que não mais possuía os documentos.

Consignou, ainda, que considerando a afirmação do autuado de que em decorrência do prazo de decadência de 05 anos não mais possuía a maior parte dos documentos solicitados, mas apenas as notas fiscais de entradas e saídas e os livros fiscais, inexistia possibilidade de efetuar o levantamento das disponibilidades observando, na oportunidade, que a exigência fiscal tem por base a omissão de saída de mercadorias ante a constatação do saldo credor de caixa.

Conclusivamente, esclareceu o diligenciador que nada de novo foi apresentado nessa diligência e na anterior realizada pela autuante, tendo sido considerados os valores de Capital de Giro e Conta Garantida devidamente comprovados através dos extratos bancários do Banco Sudameris, conforme informações prestadas pela autuante às fls. 1.503, ficando o valor do débito apontado à fl. 1.510, volume VI, no valor de R\$30.148,98.

Efetivamente, o que se verifica no caso em exame é que o autuado apresentou elementos que elidiram parcialmente e substancialmente o valor do débito originalmente exigido.

Entretanto, insistiu em alegações que não restaram comprovadas, haja vista que não apresentou elementos suficientes para elidir integralmente o saldo credor de caixa apurado pela Fiscalização.

Em verdade, a última diligência solicitada à ASTEC/CONSEF apenas confirmou o que a autuante já constataria, ou seja, que o autuado questionara o saldo inicial considerado pela Fiscalização e afirmara que existiam créditos bancários em montante suficiente para cobrir o saldo negativo, contudo, mesmo intimado nada apresentou. Rigorosamente, intimado pelo diligenciador da ASTEC se limitou a dizer que em decorrência do prazo de decadência de 05 anos não mais possuía a maior parte dos documentos solicitados, mas apenas as notas fiscais de entradas e saídas e os livros fiscais.

Relevante o registro feito pelo diligenciador da ASTEC/CONSEF, no sentido de que solicitou ao autuado que fornecesse o saldo de caixa “hoje”, entendendo como tal o saldo de caixa da atualidade, a fim de que, a partir deste, pudesse somá-lo com as saídas e abater as entradas, até a data da ação fiscal evidenciando, assim, livre de qualquer controvérsia, o saldo de caixa nas datas em que a Fiscalização apontou a existência de saldo credor de caixa, o que não foi atendido pelo autuado.

Observo que no cálculo do valor do imposto apurado a autuante considerou a proporcionalidade entre as mercadorias cujas operações foram tributadas daquelas não tributadas, na forma da Instrução Normativa nº 56/2007, conforme consta no demonstrativo de fl. 1.510.

Registro que nesse novo demonstrativo estão consignados os valores remanescentes a serem exigidos, os quais guardam correlação com o demonstrativo original acostado à fl. 79. Assim, as ocorrências indicadas no Auto de Infração atinentes aos meses de março a novembro de 2006, na realidade correspondem aos meses de abril a julho e dezembro de 2006, janeiro, fevereiro, agosto e novembro de 2007. Realço que este fato não implica em nenhum prejuízo para o contribuinte, pois representará em redução dos acréscimos legais que incidirão sobre tais parcelas. Vale registrar que todos esses elementos foram regularmente entregues ao sujeito passivo, o que significa que este assunto é do seu conhecimento.

Diante do exposto, este item da autuação é parcialmente subsistente no valor do ICMS exigido de R\$30.148,98, conforme demonstrativo elaborado pela autuante de fl. 1.510, volume VI.

Por fim, no caso da infração 03, a irregularidade apurada se referiu à entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal. Insurgindo-se contra o lançamento, o sujeito passivo negou que houvesse efetuado qualquer compra de mercadorias junto ao fornecedor, a empresa Fabrimar S/A Indústria e Comércio; afirmou que tão logo foi cientificado sobre o fato, registrou uma ocorrência na DREOF – Delegacia de Repressão a Estelionato e Outras Fraudes (fls. 1.191 a 1.193), realçando que a ocorrência também seria enviada à DECECAP [Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública].

Nesta situação, entendo que se faz necessário analisar todos os fatos e elementos disponíveis no processo, para fins de tomada de uma decisão a respeito da presente questão para, em seguida, expressar o meu posicionamento a respeito. Quando da emissão do Termo de Diligência, foi solicitado à Repartição Fazendária que trouxesse aos autos as informações atinentes aos procedimentos adotados pelo autuado, os quais poderiam estar disponíveis na INFIP (Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa) ou na PGE/PROFIS. Como tal procedimento não foi adotado pela Inspetoria Fiscal, entendo que os elementos solicitados não foram localizados nem disponibilizados pelo contribuinte.

Antes de passar a analisar a prova trazida pelo contribuinte em favor de sua tese de que não teria recebido as mercadorias objeto da imposição fiscal, ressalto que enquanto a ciência do Auto de Infração ocorreu em 02/10/2009, o registro da ocorrência foi efetivado em 22/10/2009. Vejo às fls. 1.191 a 1.193, que o referido documento consiste tão somente na Certidão de nº. 04320009004594, por meio da qual o denunciante registrou que diversas notas fiscais emitidas pela empresa Fabrimar, nas quais os dados cadastrais correspondiam aos da sua firma, teriam sido utilizados de forma fraudulenta.

Observo que no campo “Providências”, consta que o comunicante deveria retornar à especializada e procurar o “Bacharel” responsável pelas ocorrências, para que o caso fosse analisado. Mais adiante é acrescentado que a ocorrência seria encaminhada à DECECAP.

Considerando as circunstâncias que envolvem a questão, entendo que caberia ao autuado ter requerido junto às Repartições Policiais os resultados correspondentes ao andamento do respectivo processo, visando trazer aos autos a decisão a respeito da matéria, procedimento não adotado.

Cabe-me agora analisar as provas trazidas pela fiscalização em favor do lançamento em lide, os quais se encontram acostados às fls. 836 a 881, representando os seguintes elementos:



- a) Demonstrativo das Notas Fiscais não Registradas na Escrita Fiscal;
- b) Declaração emitida pela empresa fornecedora, estabelecida à Rod. Presidente Dutra, 1.362/2.290 – Pavuna – Rio de Janeiro – RJ – CEP 21535-502, assinada pelo seu procurador, a qual tem o seguinte teor: “*Conforme intimação recebida, seguem cópias das Notas Fiscais, emitidas por nossa empresa, para a firma Gargur Materiais de Construção Ltda. – CNPJ nº 40.468.670/0001-51, Inscrição Estadual nº. 26.007.177 e planilha com as informações solicitadas.*”;
- c) Planilha contendo as informações sobre as referidas notas fiscais, contendo os seguintes dados: número da nota fiscal, data de emissão, valor da operação, número da duplicata, data de vencimento e data de pagamento;
- d) cópias reprográficas das notas fiscais objeto da exigência fiscal.

Vejo que os elementos acima indicados, por si sós, bastariam para manter o lançamento aqui em discussão, desde quando se constituem em provas materiais aceitas por este Conselho como determinantes da procedência das imputações fiscais. Porém, mais que isso, o autuado não carrou ao processo nenhuma prova concreta, que conduziria à aceitação dos argumentos por ele defendidos. Assim, concluo que a infração 03 restou plenamente caracterizada.

Deste modo, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, sendo mantidas integralmente as infrações 01 e 03 e de forma parcial a infração 02.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299324.7644/09-7**, lavrado contra **GARGUR COMÉRCIO DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$40.226,72**, acrescido das multas de 60% sobre R\$10.077,74 e de 70% sobre R\$30.148,98, previstas no artigo 42, incisos II, alínea “d” e III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$42.939,51**, prevista no inciso IX do artigo e Lei acima citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2014.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – JULGADOR