

A. I. Nº - 293575.0603/13-6
AUTUADO - TOPMIX ATACADÃO MATERIAL PARA CONSTRUÇÃO LTDA.
AUTUANTE - TELESSON NEVES TELES
ORIGEM - INFAZ JEQUIÉ
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 19.07.2016

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0113-01/16

EMENTA: ICMS. 1. 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. Auditoria de Caixa elaborada a partir dos livros fiscais, do livro caixa, dos documentos escriturados e apresentados pelo próprio autuado, cujos valores sem coberturas não foram consistentemente comprovadas, legitimando assim a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto. **Infração caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO DE MERCADORIAS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS NÃO ESCRITURADAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS.** Multas de 10% do valor comercial das mercadorias não registradas. Autuado não comprova a escrituração dos documentos fiscais. Apesar da incidência das multas, aplico a alteração à Lei nº 7.014/96, promovida pela Lei nº 13.461/15, publicada no Diário Oficial do Estado de 11/12/15, que reduziu o percentual da penalidade prevista para a falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias sujeitas à tributação, de 10% para 1%. Penalidade caracterizada em parte com a incidência da redução retro aludida. **3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO. RECOLHIMENTO MENOR. AQUISIÇÃO INTERESTADUAIS. DO IMPOSTO AO ESTADO DA BAHIA.** Exigência que recai sobre o recolhimento a menor do ICMS-ST, relativo às operações internas subsequentes, cuja responsabilidade pelo lançamento e recolhimento, na condição de sujeito passivo por substituição, é atribuída ao contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I da Lei 7.014/96 (art. 8º, II). Autuado não comprova o pagamento da parcela contestada. **Infração subsistente. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS NÃO INCUÍDAS NO REGIME ST. DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR.** O autuado não comprova o pagamento da parcela contestada. **Infração subsistente. 5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR SUPERIOR AO DOCUMENTO FISCAL.** Autuado comprova escrituração regular de parte do crédito. **Infração em parte subsistente. 6. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS.**

AQUISIÇÕES DE BENS PARA USO E CONSUMO. Infração não contestada. Rejeitado o pedido de nulidade dos autos. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/06/2013, refere-se à exigência de ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no montante de R\$217.350,16, em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa. Valor do débito: R\$37.329,03 - Multa de 100%;

INFRAÇÃO 2: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Valor da Multa de 10%: R\$32.387,95;

INFRAÇÃO 3: Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. ICMS no valor de R\$94.634,06 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4: Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização. ICMS no valor de R\$26.445,68 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 5: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais. ICMS no valor de R\$22.321,75 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 6: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. ICMS no valor de R\$4.231,69 - Multa de 60%;

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 239 a 256, inicialmente, descreve as infrações e considerações preliminares. Disse que em janeiro/fevereiro de 2013 levou ao conhecimento do Fisco, por meio de denúncia espontânea, a existência de fatos geradores ocorridos exatamente no período fiscalizado, janeiro a dezembro de 2012. Nesta oportunidade, foi apurado o crédito tributário decorrente de tais fatos, sendo o débito parcelado, conforme benefício concedido pela Fazenda Estadual.

Afirma que segue pagando as parcelas referentes aos créditos tributários apurados. Todavia, no levantamento fiscal, que culminou no presente auto de infração tal fato foi completamente desconsiderado; eis que em algumas infrações, o Auditor Fiscal lança novamente tais créditos, incorrendo em *bis in idem*. Além disto, o levantamento fiscal contém erros que acarretaram o lançamento a maior de impostos, além da bitributação. Segue que, na maior parte das infrações, o levantamento foi feito em dissonância aos registros contábeis, documentação fiscal e em desrespeito ao Princípio da Legalidade, sendo que está sendo cobrado impostos já pagos e indevidos, sendo que apenas uma parte devida será reconhecida e providenciado pagamento.

No mérito, chama atenção de o ICMS ser um tributo previsto no art. 155, II da Constituição Federal, de competência dos Estados e Distrito Federal, que tem como fato gerador a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e de comunicação.

Discorre sobre o fato gerador do ICMS, sobre a composição da sua base de cálculo, aduzindo que, no presente levantamento fiscal, o Auditor deixou de segregar, por exemplo na Infração 1, o que se refere ao valor da mercadoria (hipótese de incidência do ICMS) e o que são acréscimos ao preço em decorrência de juros de financiamento (hipótese de incidência do IOF), incorrendo num indevido alargamento da base de cálculo do ICMS em ofensa ao Princípio da Legalidade.

Diz ainda que o Auditor Fiscal deixou de considerar o momento exato em que nasce a obrigação

tributária de recolher o ICMS, cobrando o imposto em períodos nos quais o autuado não tinha ainda o dever de paga-lo. Exemplos disto ocorrem nas infrações que o acusa de recolhimento a menor do ICMS (Infrações 3 e 4) e entrada de mercadoria no estabelecimento sem registro na escrita fiscal (Infração 2).

Observa que o Fisco desconsiderou as regras contábeis previstas na Lei nº 6.404/76, que determina os procedimentos de escrituração dos livros. Diz que, em verdade, o levantamento impugna não se fundamenta nos registros contábeis ou fiscais mantidos pela autuada em perfeita consonância com a Lei, o que justifica os diversos equívocos no auto de infração.

Acusa a existência de *bis in idem*, a cobrança de imposto indevido, forçoso concluir que o auto de infração padece de vícios de nulidade, ou, na melhor das hipóteses, diligência ou revisão do lançamento, além da improcedência de diversas infrações.

Diz que na infração 1, a acusação do fiscal é de saldo credor de caixa, fato que lhe fez concluir que o autuado omitiu saídas de mercadorias em seu estabelecimento. Alega, contudo, que não há saldo credor de caixa, em nenhum mês ou dia do período fiscalizado, o que pode ser comprovado pelos registros contidos na escrita fiscal/contábil (Livro Diário e Razão de nº 8), anexos.

Resume os equívocos cometidos no levantamento:

1. *“As aquisições de ativo imobilizado realizadas pela autuada foram operações a prazo e financiadas pelo Cartão BNDES e por outras instituições financeiras (doc. anexos), logo o valor das notas fiscais não corresponde à saída do caixa no mês da compra;*
2. *Como as aquisições foram financiadas, a autuada lançou mês a mês o valor das parcelas pagas, as quais contém acréscimos de juros de financiamento, o que por vedação constitucional não é fato gerador de ICMS, daí que o autuante indevidamente alargou a base de cálculo do imposto, considerando a base de cálculo do IOF como fato gerador do ICMS;*
3. *Além disto, o autuante incorreu em bis in idem, posto que lançou o valor da nota fiscal com o preço à vista da mercadoria, e lançou também o valor das parcelas pagas [durante o período fiscalizado] do financiamento destas mesmas mercadorias, encontrando aí um enorme saldo credor, o que lhe fez concluir, equivocadamente, que a autuada omitiu saída de mercadorias;*
4. *O autuante ainda considerou a transferência de mercadorias para uso e consumo da própria autuada como pagamentos, e conseqüentemente, creditou estes valores como fato gerador de ICMS, cobrando imposto indevido; e*
5. *Constou no lançamento nota fiscal de aquisição (NF 2133, emitida em 12/01/2012 pelo contribuinte registrado com CNPJ nº. 13.683.818/0001-06, no valor de R\$ 6.977,14) que não constitui nota fiscal de mercadoria adquirida pela autuada. Note-se, inclusive, que esta nota não consta de nenhum registro contábil, de modo que, não é possível saber-se de onde proveio, uma vez que o autuante fez todos os lançamentos com base no exame do caixa da autuada. Assim, a autuada expressamente declara que desconhece a mencionada nota, a qual por total falta de fundamento deve ser excluída do lançamento, vez que consubstancia imposto indevido.”*

Para elucidar, junta Tabela Resumo das Operações (Data, Nota Fiscal, Fornecedor, Valor e Tipo de Operação) de que trata a Infração 1, fls. 246/247, que objetiva demonstrar quais aquisições foram financiadas, quais foram destinadas ao uso e consumo e quais a autuada expressamente desconhece. Diz que a partir da tabela é possível verificar que o autuante faz lançamento em duplicidade, alarga a base de cálculo do imposto, além de apontar fato gerador não ocorrido.

Diz que a documentação comprova a improcedência da Infração 1.

Apresenta as seguintes ressalvas, em relação à infração 2:

1. *“O autuante não considerou os livros de registros mantidos pela autuada, os quais feitos em conformidade à Lei 6.404/76, e, indevidamente, acusou a entrada a entrada de mercadorias no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, aplicando multa de 10% por descumprimento de obrigação acessória;*
2. *Vale observar oportunamente que, em cumprimento às suas obrigações acessórias, a autuada apresentou todos os livros à fiscalização, os quais, todavia, foram desconsiderados;* e
3. *Acrescente ainda que o autuante desconsidera o momento em que deve ser registrada a entrada da mercadoria, tomando-opor aquele quando emitida a nota fiscal. Acontece que diversas mercadorias, cujas notas fiscais*

foram emitidas em novembro de 2012, só adentraram o estabelecimento da autuada em janeiro de 2013, quando então foram devidamente registradas, conforme cópia do livro de entradas (doc. anexo)”.

Diz que registrou todos os lançamentos contidos na Infração 2, a exceção da Nota Fiscal nº 2133, que não corresponde à uma operação feita pelo autuado. Apresenta tais registros (fls. 248/252).

Quanto às infrações 3 e 4, diz que foi feito levantamento mês a mês, principalmente nos meses de divergências de valores e observou que não foi creditado os devidos recolhimentos, conforme DOC anexo e planilha, reconhecendo parte das infrações, conforme tabela que acostou na defesa.

No pertine à infração 5, reconhece a procedência em parte, faz os seguintes esclarecimentos:

1. O autuante não considerou em seus lançamentos, a data de entrada da mercadoria no estabelecimento da autuada, mas sim a data de emissão da NFe, o que segundo as regras contábeis incidentes é equivocado;
2. Ademais, o crédito que a empresa utilizou indevidamente foi de R\$ 13.626,52 no dia 01.10.2012, contudo, procedeu o estorno desse lançamento de crédito no mês 03/2013, conforme registro de apuração de ICMS anexo, fato desconsiderado no levantamento fiscal. Logo, vê-se que o estorno realizado não foi deduzido do montante apurado a título de creditamento indevido de R\$ 120.745,07;
3. Observa que, no levantamento, o autuante diz que o crédito a ser apropriado é R\$ 104.212,15. Todavia, esquece que a autuada possui créditos em relação às notas fiscais emitidas em dezembro/11 e lançadas em janeiro/12, no valor de R\$ 1.419,30, conforme relação, que anexa.
4. Considera que do valor apontado pelo autuante de crédito indevido (R\$ 120.745,07), deve ser subtraído o valor estornado (R\$13.656,52), bem como o valor admitido pelo autuante de crédito a ser apropriado (R\$ 104.212,15), após deve ser adicionado o valor dos créditos oriundos das notas fiscais descritas acima (R\$ 1.419,30), resultando no valor indevidamente apropriado pela autuada é R\$ 1.487,10. Faz os cálculos:

R\$ 120.745,07	total dos créditos indevidos
R\$ 13.656,52	crédito estornado
R\$ 104.212,15	créditos devidamente apropriados
R\$ 1.419,30	créditos devidos
R\$ 1.487,10	Diferença a ser recolhida pela autuada

Assevera que o valor correto da Infração 5, reconhecida parcialmente, é R\$ 1.487,10 e não R\$ 22.321,75, como se pode verificar na documentação anexada aos autos. Portanto, deve a infração ser julgamento parcialmente procedente, excluindo-se do levantamento os valores lançados a maior em respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva.

A infração 6 não é contestada.

Requer o acolhimento da presente defesa, a realização de diligência fiscal para exame da documentação fiscal, livros de registros, estoque, parcial, sob pena de cerceamento de defesa e ofensa ao princípio da verdade material.

Na informação fiscal, fls. 555 a 558, diz o preposto do Fisco, inicialmente, que o presente PAF decorreu da ação de Auditoria Fisco-Contábil, amparada pela OS 502728/13, sobre o contribuinte de inscrição estadual 38.339.293, quando foram arroladas as 06 infrações constantes do mesmo.

Informa que as considerações defensivas acerca dos valores de ICMS já lançados anteriormente através de denúncias espontâneas, podem ser facilmente afastadas tendo em vista que tais itens foram devidamente compensados, como pode ser visto nas planilhas finais de consolidação da antecipação parcial e total colado aos autos (fl. 20). Sobre a alegação que teriam sido incluídas erroneamente na base de cálculo do ICMS taxas e juros de financiamentos, na infração 1, revela seu

total desconhecimento acerca da metodologia adotada no levantamento realizado: todas as despesas da empresa, não só taxas e juros, são lançadas a crédito na conta caixa e as receitas (vendas e empréstimos) a débito. Ocorrendo saldo credor de caixa, presume-se, com base regulamentar, que houve omissão de saídas/vendas, e esta omissão é que é objeto de tributação.

Diz que o contribuinte alega ainda que o levantamento realizado não se fundamentou nos livros contábeis e fiscais da empresa. Explica que, de fato, para a infração 1, refez o conta caixa da empresa, desconsiderando o livro caixa apresentado, tendo em vista que a maioria dos lançamentos ali presentes estava em desacordo (datas e valores) com os documentos fisco-contábeis apresentados, além das notas fiscais eletrônicas de aquisição, conforme planilhas às páginas 12 a 17. Observa que os demonstrativos completos se encontram no CD anexado ao PAF).

Diz ainda que, na execução do roteiro, considerou todas as vendas como sendo a vista (e as compras de acordo com as datas de vencimento constantes da notas fiscais fatura) e, ainda, não consideramos, por falta de informação precisa, diversas outras despesas correntes do estabelecimento, como impostos federais, despesas com aluguéis, etc. Tudo no sentido de realizar um levantamento imparcial que não viesse a prejudicar o contribuinte. Por tudo isso, concluiu que o levantamento foi revestido do rigor e o cuidado necessários a um procedimento de ofício, exaltando sempre a máxima *in dubio pro reo*. Tudo em conformidade com os artigos 2º-§3º-I, 50, 60-I, 124-I e 218 do RICMS/BA.

Sobre as alegações de que as compras a prazo, com o cartão BNDES, foram indevidamente lançadas, os documentos fisco-contábeis apresentados pelo contribuinte não dão amparo. Diz que os empréstimos contraídos e que estão comprovados por documentos foram devidamente lançados no levantamento realizado (fls. 13 a 15). Diz que o contribuinte anexa apenas cópias do agendamento das operações (fls. 291/292) e não os comprovantes efetivos das operações. Na cópia do livro razão da própria conta do cartão BNDES, anexado pelo Contribuinte (fls. 294/295), não aparecem tais lançamentos, apenas aparecem dois outros lançamentos de R\$ 15.000,00 referentes a aquisições durante o exercício, o que evidencia a fragilidade das alegações e dos livros escriturados pelo contribuinte.

Sobre a alegação de que os juros de financiamentos alargaram, indevidamente, a base de cálculo do imposto, visto que juros não é fato gerador de ICMS e sim de IOF, reitera que todo e qualquer pagamento foi (e deve ser) lançado a crédito na conta caixa. O saldo credor de caixa resultante do levantamento é que constitui a base de cálculo do imposto reclamado.

Diz que a alegação de bi tributação (*bis in idem*) ocorre em relação às compras financiadas e que estas foram lançadas a vista. Explica que já esclareceu sobre os empréstimos e financiamentos tomados e a alegação de que todos os valores foram lançados a vista não prospera, uma vez que extraímos as datas de pagamento e os respectivos valores diretamente das notas fiscais (fatura) eletrônicas, como pode ser visto nos demonstrativos A (fls. 16/17 - planilhas no CD anexado ao PAF). Diz que é incabível a alegação do autuado que desconhece a nota fiscal eletrônica 2133, que tal compra não foi realizada pelo contribuinte, uma vez que consta claramente no campo destinatário, a razão social, o CNPJ e a IE do contribuinte.

Admite, no entanto, que prospera a alegação do contribuinte relacionada a inclusão indevida no levantamento da Nota Fiscal nº 3826, de 18/10/12, emitida pelo próprio contribuinte para acobertar transferência de mercadoria de comercialização para uso e consumo. Porém, isso não irá alterar o resultado do levantamento, visto que justamente a partir do mês de outubro/12 o saldo da conta caixa passou a ser devedor, não ensejando presunção de omissão de receitas e, portanto, não sendo reclamado nenhum ICMS, conforme demonstrativo C à página 12 do PAF.

Por todo o exposto, a infração deve ser integralmente mantida.

Na infração 2, diz que o levantamento foi realizado com base no cruzamento das informações contidas nos arquivos de notas fiscais eletrônicas e do Convênio ICMS 57/95 (SINTEGRA), que refletem a escrita fiscal do contribuinte.

Aduz que o contribuinte apresenta uma planilha, destacando a escrituração de diversas notas fiscais constantes do levantamento realizado. Ressalta, contudo, nessa planilha, a ocorrência de escrituração (entrada efetiva das mercadorias) de notas fiscais com mais de dois meses de sua data de emissão, fato bastante incomum nos dias de hoje. Também, o Contribuinte não apresenta cópia do livro Registro de Entradas de 2013 a fim de comprovar suas alegações. Deixando a cargo deste Conselho de Fazenda avaliar se o procedimento adotado, frente as alegações do Contribuinte, merece ou não procedência.

Já na infração 3, a exigência do ICMS-ST devido pelas aquisições interestaduais de mercadorias relacionadas nos anexos 88 e 89, afirma que elaborou um levantamento minucioso e realizado com base nas notas fiscais eletrônicas e nos dados de recolhimentos constantes dos sistemas da SEFAZ. Na planilha de fl. 21 (a planilha completa se encontra no CD anexado ao PAF) é possível verificar que os lançamentos e os cálculos foram feitos item a item da nota fiscal de entrada, contendo os valores mensais devidos do ICMS ST (oriundos da planilha anterior) compensados com os valores recolhidos, através de DAEs e GNREs, e os valores constantes das denúncias espontâneas feitas pelo Contribuinte, todos apurados e consolidados mês a mês. Pede que se observe, pelas planilhas citadas, que o levantamento foi realizado de forma bastante criteriosa, no sentido de afastar ou minimizar qualquer possibilidade de equívocos.

Assevera que as infrações 3 e 4 foram abordadas conjuntamente, o que dificultou a compreensão das planilhas anexadas ao final da peça. Diz que o contribuinte apresenta duas planilhas reconhecendo os valores totais de R\$ 35.137,22 para a substituição tributária total e R\$ 19.015,14 para a antecipação parcial. Em função da forma como as planilhas da defesa (fls. 533/553) foram apresentadas, não foi possível o cotejo inequívoco entre as planilhas originais do levantamento fiscal. Mantém a exigência.

Insiste que na infração 4, que se trata do ICMS reclamado em função do recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial devido pelas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, toda informação prestada para a infração anterior se aplica integralmente a presente infração, de forma que a infração deve ser mantida na íntegra.

Salienta que na infração 5, o contribuinte apresenta em sua argumentação dados convincentes acerca do levantamento realizado. Sustenta, de fato, que não foi considerado o crédito oriundo de compras realizadas ainda no exercício anterior (2011), bem como também não considerado o estorno de crédito que fora realizado no exercício seguinte (em março/2013), por não ter esta informação à época da ação fiscal. Desta forma, reconhece a procedência das alegações defensivas para a infração em epígrafe, devendo ser corrigido o valor reclamado para R\$ 1.487,10 com vencimento em 31/12/12.

Na sexta infração, diz que o próprio contribuinte reconhece a procedência do ICMS reclamado e a infração deve ser mantida na íntegra.

O processo administrativo fiscal apresenta óbice para apreciação da lide e é convertido em diligência a fim de esclarece os fatos controversos:

Na infração 01, o responsável pela diligência deve verificar o efetivo desembolso dos valores que totalizaram a rubrica "*pagamento na aquisição de mercadorias bens e serviços*" (fls. 13/15), além de efetuar a entrega dos demonstrativos que deram origem à infração;

2 - ainda na infração 01, intimar o autuado para comprovar as operações realizadas a prazo e aquelas financiadas pelo Cartão BNDES, que estejam em desacordo com o levantamento fiscal; intimar para fazer prova da operações listadas na fl. 246; informar chave de acesso da nf - e 2133;

3 - na infração 02, apresentar prova dos registros das notas fiscais (fls. 248/252);

4 - intimar o contribuinte para apresentar separadamente comprovantes de pagamento das infrações 03 e 04.

O Parecer da diligência está no seguinte sentido (fl. 567).

Explica que a rubrica "*pagamento na aquisição de mercadorias bens e serviços*" (fls. 13/15) se refere a totalização dos pagamentos de mercadorias, bens e serviços efetuados em cada período mensal. Diz que tais pagamentos foram analiticamente lançados no CD, anexo aos autos (fls. 16/17), discriminando todos os seus elementos. Informa que entregou todos os documentos ao autuado, inclusive sobre a chave de acesso da nota fiscal 2133.

Diz que os demais itens da diligência ficaram prejudicados em virtude de o autuado não ter apresentado os livros e demais documentos constantes na intimação para atender a diligência. Reitera que mesmo tendo atendido o pedido de prorrogação de prazo para a entrega dos documentos, o contribuinte diligenciado não atendeu.

É o relatório.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla as 6 infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas seguintes, exceto para a infração 06 (R\$4.231,69), que não foi contestada pelo autuado, estando, pois, devidamente caracterizada e afastada da lide.

Preliminarmente, o contribuinte autuado suscita que seja declarada a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista a existência de *bis in idem*; pede que seja convertido o PAF em diligência fiscal ou procedida a revisão do lançamento.

Não houve, no presente processo administrativo fiscal - PAF, qualquer lesão aos direitos do contribuinte que o conduzisse à decretação de nulidade. O Auto de Infração em tela foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma do art. 39, RPAF/BA (Decreto 7.629/99). O PAF está revestido das formalidades legais, sem violação aos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo fiscal, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando da forma que melhor lhe aprouve e com os argumentos que entendeu melhor adequados na defesa das suas teses.

Na existência de óbices que careciam de esclarecimentos para a perfeita elucidação das demandas tributárias, o processo administrativo fiscal foi convertido em diligência, nos termos do art. 150, I, RPAF/BA.

No mérito, a primeira infração relata a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, no valor total de R\$37.329,03.

Nas razões, o sujeito passivo alega que não há saldo credor de caixa, em nenhum mês do período fiscalizado, aduzindo a existência de operações a prazo e financiadas através do Cartão BNDES; que houve *bis in idem* com o lançamento do valor da compra a vista e também o valor das parcelas já pagas; que o Fisco considerou a transferência de mercadorias para uso e consumo como pagamentos, além do lançamento de nota fiscal de aquisição de mercadoria que não o fez (NF-E 2133), no valor de R\$ 6.977,14.

Em seu tempo, o Auditor apresenta as informações e os procedimentos adotados, explicando que a auditoria do caixa do autuado, no exercício de 2012, foi refeita, considerando que os livros contábeis, inclusive o livro "caixa" estavam registrados em desacordo com os documentos fisco e contábeis apresentados.

Examinando as peças do presente Auto de Infração, constato que o Auditor Fiscal elaborou demonstrativo minucioso, refazendo os registros de recebimento e pagamentos do sujeito passivo em confronto com a escrituração contábil das disponibilidades feita pelo próprio autuado, acostando-o aos autos, às fls. 12 a 17, além da mídia CD anexado ao PAF.

Ressalto que o art. 4º, §4º Lei 7.014/96, determina que:

“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”.

Com efeito, a hipótese da existência de saldos credor da conta caixa autorizarem a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvado ao contribuinte acusado a prova de improcedência da presunção.

Assim, em se tratando de exigência de imposto por presunção legal, o dispositivo que a autoriza pressupõe que a diferença apurada pelo fisco não esteja comprovada e, em sendo uma presunção relativa, assim identificada por admitir prova em contrário, cabe ao contribuinte trazer aos autos as provas de que os fatos não ocorreram conforme é o entendimento fiscal.

No caso em exame, o direito não assiste ao autuado. Diante das alegações de equívocos cometidos pela fiscalização, foi oportunizada ao autuado a realização de diligência, com o objetivo de esclarecer os fatos controversos, sem atendimento, sequer, da intimação fiscal (fl. 569). Não se incumbiu o autuado de apresentar elementos em direção oposta àquela entendida legalmente pelo fisco (presunção relativa), na tentativa de elidir a presunção fiscal, posto que a tributação com base em presunção somente é cabível nos casos expressamente previstos na lei e impõe a inversão do ônus da prova.

Vê-se que o legislador fez a escolha por um fato que não se encontra relacionado como uma “autêntica hipótese de incidência”, mas um “fato presuntivo” da ocorrência de um fato gerador, caracterizado por “saída de mercadorias tributadas”, como representativo de um enorme grau de probabilidade de que tenha havido uma saída efetiva de mercadorias. Escolha guiada por razões de política tributária.

A rigor, o saldo credor de caixa ou aquelas outra presunções discriminadas na lei, não constitui fato gerador de nenhum tributo. Quando se apuram tais fenômenos tributários e não há elementos que determinem sua origem, o ICMS que incide não é exigido em virtude desse fato em si, mas com base na presunção legal de omissão de operações mercantis na contabilidade da empresa, ou seja, já que não se tem prova da origem dos recursos, presume-se, até demonstração em contrário, que tais recursos se referem a operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Em outro dizer, as presunções são formas que dão causa ao processo administrativo tendente ao lançamento tributário. Todavia, isto não significa que o fato tributário, por si só, já esteja provado. Ao presumir em ato individual e concreto pelo lançamento de ofício, o Fisco tem o dever de provar o fato alegado. Não é pela simples alegação da presunção de legitimidade do ato administrativo que inverte o ônus da prova. Isto não é verdadeiro. Compete a autoridade administrativa, mesmo diante da presunção legal, apresentar provas do fato, a ocorrência do fato jurídico que provocou a presunção, na forma da lei.

No caso concreto, constato que o Auditor Fiscal laborou em acerto. Após levantamento das parcelas consideradas como “*saldos credores de caixa*”, em face do cotejo entre os valores registrados na escrita contábil e fiscal do autuado e os respectivos documentos fiscais, considerando ainda a atividade econômica do autuado, o comércio atacadista de materiais para construção, com a revenda de mercadorias do regime normal de tributação, mas também, sujeitas à substituição tributária e mesmo com isenção, foi aplicada a proporcionalidade, nos termos da Instrução Normativa nº 56/2007.

A aludida instrução foi devidamente aplicada, no caso, considerando sua orientação de que apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº

7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Os argumentos do autuado sobre as compras a prazo com o cartão BNDES, sobre a inclusão do juro de financiamentos que teriam alargado a base de cálculo do imposto, a alegação da bi tributação (*bis in idem*) ou sobre o desconhecimento defensivo acerca da nota fiscal eletrônica 2133, foram devidamente enfrentados pelo Auditor Fiscal, não prosperaram as teses da defesa, não apresentou provas que elidissem a presunção e não alterou o resultado do levantamento.

A diligência fiscal, manejada pelo órgão julgador, possibilitando que o autuado pudesse objetivar com provas os argumentos encetados em seu favor, foi descumprida pelo próprio autuado, confirmando a presunção de omissão de receitas tributárias.

Por todo o exposto, a infração deve ser integralmente mantida, de acordo com a apuração fiscal.

A infração 02 trata da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória pela falta de registro na escrita fiscal de notas fiscais das operações de entrada de mercadorias sujeitas à tributação (10% do valor comercial). O demonstrativo das notas não escrituradas foram acostadas aos autos (fls. 18/19).

O autuado argumenta que registrou todos os lançamentos contidos na exigência, com exceção apenas da Nota Fiscal nº 2133, que não corresponde à operação realizada pelo estabelecimento autuado. Apresentou as datas em que teria efetuado tais registros (fls. 248/252).

O preposto do Fisco rejeitou a planilha apresentada, considerando que o contribuinte deveria ter apresentado o livro Registro de Entradas a fim de comprovar efetivos registros das mercadorias.

De fato, apenas a planilha, relacionada no momento da apresentação da defesa não tem o condão de provar a escrituração fiscal das notas fiscais consideradas ausentes pela fiscalização.

A relação jurídica obrigacional tributária é objeto essencial do direito tributário. As obrigações tributárias acessórias são os deveres instrumentais exigidos pelo sujeito ativo (obrigação de fazer) com o intuito de assegurar o interesse da arrecadação dos tributos e também para facilitar a atividade de fiscalização no sujeito passivo. A legislação tributária estadual estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária, além do pagamento do imposto, é obrigado ao cumprimento das prestações, positivas ou negativas, estabelecidas na legislação tributária (Lei nº 7.014/96, art. 34).

Entre as prestações positivas, encontra-se a obrigação de manter e escriturar livros fiscais, entre eles, o livro Registro de Entradas (art. 322 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97), destinado a escrituração das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento.

No caso em concreto, restou provado que o contribuinte não efetuou o registro das notas fiscais eletrônicas, apontadas no demonstrativo fiscal. Apesar da incidência das multas, entendo que deva ser aplicada a recente alteração à Lei nº 7.014/96, promovida pela Lei nº 13.461/15, publicada no Diário Oficial do Estado de 11/12/15, que reduziu o percentual da penalidade prevista para a falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias sujeitas à tributação, de 10% para 1%. Veja-se a nova redação do inciso IX do artigo 42 da Lei nº 7.014/96:

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

(...)

IX - 01% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;”

Sabe-se que a lei vige durante um espaço de tempo e os fatos ocorridos, nesse período, subordinam-se à sua eficácia e às normas por ela estabelecidas. Esta é a regra geral. No direito tributário, exceções a essa regra estão arroladas no art. 106 do Código Tributário Nacional - CTN.

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento do tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática."

Dessa forma, quando a penalidade da lei mais nova substitui a mais grave da lei anterior (alínea "c"), à semelhança do Código Penal, a pena menos severa da lei nova substitui a mais grave da lei anterior, vigente quando o ato punível foi praticado. Importante lembrar que a benignidade só se aplica às penalidades punitivas, não alcançando as multas moratórias, lembrando que somente é aplicável aos atos ainda não definitivamente julgados, administrativa ou judicialmente, como é o caso presente.

Ante o exposto, a multa por descumprimento de obrigação acessória, em face do presente Auto de Infração, resta caracterizada no valor de R\$32.387,95. Com aplicação do comando da norma retro mencionada, o valor da multa passa para R\$3.238,80.

Na infração 03, a acusação é que houve recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, no valor de R\$94.634,06.

Na sua defesa, o autuado argumenta que fez um levantamento mês a mês, observou que não foi creditado em seu favor determinados valores discriminados na própria impugnação, num total de R\$35.137,22. O fiscal alegando que não compreendeu o questionamento defensivo, mantém a exigência.

Examinando as peças do processo que amparam a exigência, constato que o Auditor Fiscal elaborou demonstrativo de débito discriminando as operações sujeitas ao pagamento do ICMS sob o regime da substituição tributária, de forma sintética (fls. 20/21) e em sua totalidade, na mídia CD, colada aos autos e entregue ao contribuinte autuado. Foram considerados, em redução ao valor exigido, os valores efetivamente recolhidos através de DAE, GNRE, além de denúncia espontânea. A existência de quaisquer outros pagamentos que não tivessem sido considerados pela fiscalização, deveria ser objeto de questionamento mais específico e acompanhado das provas, nesse sentido, de forma que pudesse ser apreciado por esse colegiado. A apresentação de relação de possíveis créditos, cópias de documentos de pagamentos ou das denúncias não ajudam na pretensão defensiva.

Infração caracterizada integralmente, no valor de R\$94.634,06.

Na infração 04, a acusação é que houve recolhimento a menor do ICMS por antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias para comercialização, no valor de R\$26.445,68

Na sua defesa, o autuado argumenta que fez um levantamento mês a mês, observou que não foi creditado em seu favor determinados valores discriminados na própria impugnação, num total de R\$19.015,14. O fiscal alegando que não compreendeu o questionamento defensivo, mantém a exigência.

Examinando as peças do processo que amparam a exigência, constato que o Auditor Fiscal elaborou demonstrativo de débito discriminando as operações sujeitas ao pagamento do ICMS sob o regime da substituição tributária, de forma sintética (fls. 20 e 22) e em sua totalidade, na mídia CD, colada aos autos e entregue ao contribuinte autuado. Foram considerados, em redução ao valor exigido, os valores efetivamente recolhidos através de DAE, além de denúncia espontânea.

A existência de quaisquer outros pagamentos que não tivessem sido considerados pela fiscalização, deveria ser objeto de questionamento mais específico e acompanhado das provas, nesse sentido, de

forma que pudesse ser apreciado por esse colegiado. A apresentação de relação de possíveis créditos, cópias de documentos de pagamentos ou das denúncias não ajudam na pretensão defensiva. Infração caracterizada integralmente, no valor de R\$26.445,68.

Na quinta infração, a acusação é de utilizou indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no valor de R\$22.321,75.

O autuado apresenta defesa esclarecendo que a fiscalização não considerou as datas de entrada das mercadorias no estabelecimento, mas a data de emissão dos documentos fiscais; que o estorno do crédito de R\$ 13.626,52, de 10.2012, foi feito no mês 03/2013, conforme registro de apuração de ICMS anexo, fato desconsiderado no levantamento fiscal; que o autuante desconsiderou os créditos em relação às notas fiscais emitidas em dezembro/11 e que foram lançadas em janeiro/12, no valor de R\$ 1.419,30. Admite o débito, no valor de R\$ 1.487,10.

O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo sintético e acostou aos autos (fl. 26).

Do exame das peças constantes dos autos, verifico que o próprio preposto fiscal revela que não considerou no levantamento os créditos fiscais, aos quais faz jus o contribuinte autuado. Assim, do total dos créditos considerados indevidos, deve ser reduzido o estorno do crédito fiscal de R\$ 13.626,52; os demais créditos devidamente apropriados, no valor de R\$104.212,15, conforme registro no livro de apuração de ICMS (cópia anexo), além do crédito em relação às notas fiscais emitidas em dezembro/11 e que foram lançadas apenas em janeiro/12, no valor de R\$ 1.419,30.

Diante do exposto, acato o novo demonstrativo de débito apurado pelo Auditor Fiscal, no valor de R\$ 1.487,10.

O presente Auto de Infração é **PROCEDENTE EM PARTE**, no valor de R\$164.127,56, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$3.238,80.

É o voto.

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 **293575.0603/13-6**, lavrado contra **TOPMIX ATACADÃO MATERIAL PARA CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$164.127,56**, acrescido das multas de 60% sobre R\$126.798,53 e 100% sobre R\$37.329,03, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "d" e "f", VII, "a" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$3.238,80**, prevista no inciso IX, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de junho de 2016.

RUBENS MOUTUNHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR