

**PROCESSO** - A. I. Nº 297248.0029/03-8  
**RECORRENTE** - BOMBONIERE ICE KISS IRECÊ LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO Acórdão 2ª JFJ nº 0122-02/03  
**ORIGEM** - INFAZ IRECÊ  
**INTERNET** - 30.07.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJP Nº 0398-11/03

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Tal constatação indica, por presunção legal, que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Exigência parcialmente subsistente, após descon sideração da transferência do saldo credor do exercício anterior como saldo inicial do exercício de 2001. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 08/02/03, exige o ICMS no valor de R\$ 31.284,46, relativo aos exercícios de 2000 e 2001, em razão da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na Conta Caixa, composto através de informações e dos documentos fiscais do contribuinte, às fls. 9 a 320 do PAF, e das Instruções Normativas em vigor, já que o Livro Caixa, de escrituração obrigatória pela legislação federal, não foi apresentado.

O autuado, às fls. 167 a 174 dos autos, preliminarmente, argüi a nulidade do Auto de Infração, por entender que se fundamenta em elementos inconsistentes, conforme a seguir:

1. por não indicar quais são as Instruções Normativas seguidas;
2. que o livro Caixa só é exigido de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no SIMBAHIA;
3. que o ICMS, imposto de competência estadual, não se vincula à legislação federal, a qual obriga a escrituração do livro Caixa;
4. que a apuração do saldo de Caixa (fl. 9), trata-se de um simplório comparativo de débito e crédito, envolvendo o capital social e as entradas e saídas de mercadorias consoante lançamento na escrita fiscal, com o fito de apurar o Saldo Credor de Caixa. Ressalta que o lançamento das disponibilidades, onde não existe escrita contábil, haverá de ser efetuado considerando-se elementos que dêem sustentação ao lançamento fiscal. Entende que o citado levantamento não se enquadra como Auditoria Financeira nem como Auditoria da Conta Caixa, uma vez que ambas dependem essencialmente da escrita contábil, conforme previsto no Manual de Fiscalização de Tributos Estaduais da SEFAZ, no sentido de uniformizar condutas;
5. que o autuante desconhece regras de levantamento de caixa, tendo em vista que o suposto saldo negativo no exercício de 2001 não mais interfere no levantamento do exercício de 2002.

No mérito, entende o sujeito passivo que o levantamento é ilegal, se constituindo em arbitramento da base de cálculo não previsto no RICMS, sem considerar sua condição de pequena empresa e que comercializa, preponderantemente, balas, bombons, caramelos, chocolates e etc., mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária, a qual não possui escrita contábil. Destaca que pelo Código Comercial os livros obrigatórios são: Diário e Razão, não existindo a exigência do livro Caixa para uma empresa de escrituração normal.

Registra que descabe a exigência decorrente de saldo credor da conta caixa, não só porque inexistente escrita contábil, como também porque opera preponderantemente com mercadorias com fase de tributação já encerrada, tendo em vista o pagamento antecipado do imposto, as quais representam, respectivamente, nos exercícios de 2000 e 2001, os percentuais de 60,76% e 65,15%, mas, também, porque comercializa arroz, mercadoria enquadrada na cesta básica, com alíquota de 7%, além de realizar compras a prazo e efetuar empréstimo bancário. Anexa demonstrativos das entradas de mercadorias por classificação fiscal; decisões do CONSEF; Manual de Fiscalização de Tributos Estaduais e inúmeras notas fiscais de mercadorias adquiridas a prazo e com substituição tributária, do que entende que o Auto de Infração há de ser julgado nulo ou improcedente.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 332 a 333, contesta as razões de defesa, aduzindo que:

1. a autuação está amparada no art. 2º do RICMS, no qual a constatação de saldo credor de caixa presume-se a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias sem a devida escrituração e a conseqüente falta de recolhimento do imposto;
2. por duas vezes intimou o contribuinte a apresentar toda a documentação fiscal, especialmente a referente ao Caixa e não a Conta Caixa, em razão da evidência de sonegação de impostos, uma vez que nos dois exercícios as compras foram superiores às vendas;
3. foram levados em conta todos os pagamentos realizados no exercício posterior, uma vez que os demais foram descontados no próprio fluxo do caixa do exercício considerado;
4. foram seguidas as instruções normativas da SEFAZ pertinentes à auditoria do Caixa, a exemplo da constante à fl. 180 dos autos, relativa à “PROCEDÊNCIA DO MÉTODO INDIRETO PARA COMPROVAÇÃO DO SALDO CREDOR DO CAIXA, quando os lançamentos não tenham sido corretamente efetuados.”, e
5. no exercício de 2000, por ser início de atividade do contribuinte, considerou o capital social como saldo inicial do caixa.

#### VOTO DO RELATOR DA 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL NA DECISÃO RECORRIDA

*“[...] Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS, no valor de R\$ 31.284,46, decorrente da presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor do fluxo de Caixa, nos exercícios de 2000 e 2001, sendo considerado como saldo inicial o capital social, no valor de R\$ 50.000,00, os desembolsos de compras e impostos, e as receitas de vendas, conforme documentos às fls. 9 a 154 dos autos.*

*Inicialmente rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante levantamentos e documentos apensos aos autos e em poder do próprio autuado.*

*A acusação está respaldada em presunção legal, nos termos do art. 4º, § 4º, da Lei n.º 7.014/96, onde estabelece que considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento que a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimidos a caixa não comprovados ou a*

*manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, o que autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção.*

*Tal constatação indica, por presunção legal, que o sujeito passivo efetuou omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, independentemente do percentual das mercadorias com imposto antecipado ou enquadrada na cesta básica, caso o sujeito passivo não comprove a improcedência da presunção, conforme interpretação literal da Lei.*

*Assim, a simples alegação de que comercializa mercadorias com substituição tributária e cesta básica não torna improcedente a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.*

*No levantamento fiscal, foi considerado como saldo inicial o valor do Capital Social integralizado da empresa, em razão do início de sua atividade; as receitas de vendas como à vista e os desembolsos pelas aquisições de mercadorias e pagamentos de ICMS à vista no próprio exercício, salvo equívocos relativos às Notas Fiscais de n.ºs 45685 e 1264, objeto de considerações futuras.*

*Observa-se que diante de tal levantamento “simplório”, como alega o autuado, o mesmo foi beneficiado, haja vista que não foram consideradas as despesas operacionais, a exemplo de: fretes, tributos federais, aluguéis, pessoal, FGTS, INSS, água, luz e telefone, efetivamente pagos no período. Mesmo assim, constatou-se o fluxo de caixa credor, nos dois exercícios, fato este não destituído pelo autuado em momento algum.*

*Caberia ao contribuinte apresentar, quando da sua impugnação, novos levantamentos embasados na sua escrita contábil e/ou documentos, em seu poder, para provar a improcedência de tal levantamento e, conseqüentemente, sua destituição. Deve-se ressaltar que a escrituração contábil é feita a partir dos documentos de despesas e de receitas, o que vem justificar o procedimento adotado pelo autuante. Observa-se que o autuado, em seu arrazoado, limita-se apenas a negar o cometimento da infração, deixando assim de comprovar a improcedência da presunção, conforme previsto em lei, já que não anexa documentos comprobatórios que venham elidir a acusação fiscal, a exemplo de contratos de empréstimos que diz ter contraído, visto que a simples relação à fl. 327 do PAF nada comprova, por não conter os elementos básicos (os próprios contratos), como também qualquer autenticidade (falta de assinatura e referência ao autuado).*

*Deve-se ressaltar que o contribuinte está obrigado a escrituração do livro Diário e do livro Caixa, sendo o livro Razão facultativo, por ser auxiliar da contabilidade.*

*Contudo, cabe razão ao sujeito passivo quanto às seguintes alegações:*

- 1. de que o saldo inicial de 2001 não deve ser o saldo credor de 2000, no valor de R\$ 12.922,44, sob pena de duplicidade da exigência. Assim deve-se considerar o saldo inicial de 2001 “zero”.*
- 2. de que as Notas Fiscais de n.ºs 450685 e 1264, tiveram parte de seus pagamento no exercício de 2002, no montante de R\$ 486,50, considerados indevidamente como desembolso em 2001, conforme pode-se observar às fls. 319 e 326 em cotejo com a Relação de Pagamentos às fls. 20 e 21, todas do PAF.*

*Diante de tais constatações, o demonstrativo “Apuração do Saldo de Caixa”, relativo ao exercício de 2001, fica alterado para:*

SALDO INICIAL	RECEITAS	PAGAMENTOS	SALDO CREDOR
---------------	----------	------------	--------------

-	159.096,64	316.791,51	(157.694,87)
ICMS DEVIDO R\$			26.808,13

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 29.004,94, após a redução do valor exigido no exercício de 2001.”*

#### RECURSO VOLUNTÁRIO

Devidamente intimado à tomar ciência do resultado do julgamento procedido pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que exarou o Acórdão recorrido pela Procedência em Parte do Auto de Infração em epígrafe, o contribuinte impetrou o presente Recurso Voluntário, argüindo:

Que apesar do notório saber jurídico, técnico tributário e processual dos ilustres julgadores da 2ª JJF, cabe ao recorrente apresentar fatos e fundamentos de direito, não apreciados no julgamento reconsiderando, susceptíveis de modificar a respeitável Decisão, à luz do que dispõe o art. 169, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, bem como do artigo 144, da Lei nº 3.956/81 – Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Salienta que o autuante montou uma esdrúxula composição extra-contábil com base nos pagamentos das entradas e receitas das saídas, com os valores constantes do livro Registro de Entrada, sobre a diferença, entendeu ser devido o ICMS sob a acusação de “omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na conta caixa”.

Aduz que restou comprovado que a empresa autuada opera com mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária, (balas, bombons e caramelos, etc.), cuja fase de tributação já se encontrava encerrada, tendo em vista o pagamento antecipado, mercadorias que representam, respectivamente nos exercícios de 2000 e 2001 os seguintes percentuais: 60,76% e 65,15%. Descabendo, por conseguinte, a imposição decorrente de saldo credor da conta caixa, não só porque inexistente escrita contábil, mas, principalmente, porque a sua comercialização de mercadorias tributáveis nos exercícios, há ainda que se considerar a comercialização de Arroz, mercadorias enquadradas na cesta básica, cuja tributação é de 7%, e suas compras a prazo.

Traz demonstrado, às fls. 349 dos autos, como se compõem as entradas de mercadorias dos exercícios examinados no presente lançamento.

Registra que o autuante encarregou-se de acostar ao Auto de Infração cópias dos livros fiscais, folhas 47 a 154.

Registra, igualmente, que houve compras a prazo em 2001, num total de R\$133.805,51, bem assim, compras de mercadorias enquadradas na cesta básica, com tributação de 7% num total de R\$9.759,03. (Doc. 35 a 148).

Anexa também declaração do TRIBANCO, comprovando que a empresa contraiu empréstimo bancário no período fiscalizado (doc. 149).

Acrescenta que a presente acusação está desprovida de suporte legal, evidenciando iniquidade.

Transcreve as referências que o relator no Acórdão recorrido fez sobre a informação fiscal do autuante.

Diz que embora tenha o recorrente requerido diligência, caso o autuante viesse a produzir contraprova, o relator não tomou conhecimento e nem justificou seu procedimento.

Afirma que o relator desenvolveu seu voto como se tratasse de empresa que tivesse escrita contábil, inobservando todas as situações alegadas, fatos que não asseguram um entendimento

tão pacífico como foi sua conclusão. Por fim, não fez referência às inúmeras Decisões de Câmaras juntadas para demonstrar o entendimento da 2ª Instância.

Eis porque o recorrente, irredimido, vem interpor o presente Recurso Voluntário a fim de que se leve em conta:

- a) que a empresa não tem escrita contábil;
- b) que o recorrente comercializou preponderantemente mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada;
- c) que nos exercícios examinados houve compra a prazo;
- d) que houve empréstimo bancário.

Todos estes fatos foram inobservados no julgamento proferido pela Junta de Julgamento Fiscal. Portanto, em desacordo com as decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal, traz transcritos os Acórdãos nºs 2764/00, 2170-12/01, 0894/01 e 0395-11/02.

Conclui, manifestando a necessidade de reformar a respeitável Decisão da 2ª JF, tendo em vista que o levantamento das disponibilidades, em situações onde não existe escrita contábil, haverá de ser efetuado, levando em consideração elementos que dêem sustentação ao lançamento fiscal, envolvendo a totalidade das disponibilidades, pagamentos e recebimento. Como também não foi considerado que a empresa operou preponderantemente com produtos sujeitos aos regimes de substituição tributária.

Espera, assim, o recorrente, que o presente Auto de Infração seja julgado insubsistente, para que se faça Justiça.

A PGE/PROFIS forneceu Parecer de fls. 380 da lavra da procuradora Drª Maria Dulce Baleeiro Costa, nos seguintes termos:

*"[...] Da análise dos autos, verifico que as alegações não afastam a presunção legal de omissão de saída, pois o fato de comercializar com mercadorias com tributação encerrada ou não tributável não altera o levantamento, pois a presunção é de omissão de mercadorias tributadas, ou seja, da saída de mercadorias tributadas anteriormente sem o devido recolhimento do tributo.*

*O recorrente afirma que contraiu empréstimo bancário, mas não traz qualquer prova.*

*Diante disso, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário."*

#### **VOTO VENCIDO**

Dado ao exame dos documentos acostados ao presente Processo Administrativo Fiscal, preliminarmente, levanto a questão da nulidade do lançamento de ofício, por entender que a Auditoria de Caixa tem como base fundamental o exame dos lançamentos contábeis, conciliação de contas, ajustes e outras providências pertinentes, que podem apurar ou não se há valores ocultos ou mesmo se foram contabilizados incorretamente.

Constatai que o autuante, para obter as diferenças que no presente caso classificou como saldo credor da Conta Caixa, montou uma composição entre os pagamentos das entradas e as receitas das saídas e comparou com os lançamentos do Livro de Saídas, com os valores constantes do Livro de Entradas, obtendo diferença que entendeu como devido o imposto por omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Porém, o levantamento realizado pelo auditor autuante, ao entendimento deste relator, não se enquadra como Auditoria Financeira e nem como Auditoria da

Conta Caixa. Sabemos que tanto uma, quanto outra Auditoria depende e exige exame nos livros e documentos contábeis. Entretanto, essa providência não consta evidenciada nos autos, o que faz com que a segurança do lançamento de ofício fique vulnerável. Se o fundamento para o exercício do levantamento realizado pelo autuante exige o concurso da Contabilidade - sua inexistência - tendo em vista a pretensa opção do recorrente pelo lucro presumido, leva o Auto de Infração à NULIDADE, ex-vi o inciso IV do artigo 18 do RPAF/99. Assim, *NULA ACTIO SINE LEGE* com efeito, não há ação sem lei.

No mérito, verifiquei que o autuado/recorrente é pequena empresa, tendo como base da sua comercialização mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária, cujos percentuais fornecidos pela empresa para os exercícios de 2000 e 2001 foram de 60,76% e 65,15%, sendo que os saldos restantes, conforme indicação, são de vendas de produtos que compõem a cesta básica, com tributação de 7% de ICMS. Vale ainda salientar que o recorrente não é inscrita no SimBahia.

Constatei que às fls. 327 (doc. 149), consta documento do Tribanco que demonstra operações de empréstimos realizados pela empresa, o que vem corroborar com sua tese recursal.

Assim, é necessário que o lançamento fiscal tenha a sustentação que envolva a totalidade das disponibilidades, pagamentos e recebimento, principalmente quando, preponderantemente, a maior comercialização das mercadorias recai sobre produtos inseridos na Substituição Tributária.

Do exposto, peço vênica para não acolher o opinativo da PGE/PROFIS, e pela insegurança na constituição do feito, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, para determinar a NULIDADE do Auto de Infração em tela. Contudo, recomendo que seja implementado novo procedimento fiscal a salvo das incorreções.

#### **VOTO VENCEDOR**

Com a devida *venia*, devo discordar do voto do relator do PAF.

Vejo que o levantamento realizado não é nulo, pois o fato de o contribuinte não possuir livro Caixa não impede que o mesmo seja “reconstituído”, uma vez que se destina ao registro do movimento financeiro do estabelecimento.

Assim, é plenamente possível que, de posse dos documentos de receita e pagamento, seja apurado o saldo desta conta.

Rechaço, portanto, a nulidade suscitada.

No mérito, o Auto de Infração exige imposto em razão da presunção legal da ocorrência de omissão de saídas tributáveis, apurada através da constatação de saldo credor na conta “Caixa”, arriado no que dispõe o § 4º, do art. 4º, da Lei n.º 7.014/96.

O recorrente procura encontrar amparo em decisões anteriores proferidas por este Conselho, em especial os Acórdãos CJF n.º 2170-12/01, que fui relator, e 0894/01.

Ocorre que os casos ali descritos não se assemelham ao presente. No primeiro, o contribuinte comercializou 98,39% (quase 100%) e no segundo, na totalidade, com mercadorias cujo imposto já havia sido pago por substituição tributária.

Neste caso, o volume de comercialização com mercadorias tributadas normalmente supera 35%, e o § 4º, do art. 4º, da Lei n.º 7.014/96, mencionado, prevê que a constatação de saldo credor na conta “Caixa” autoriza a presunção da ocorrência de omissão de saída de mercadorias tributáveis.

Quanto ao seu argumento de que comercializa com mercadorias enquadradas na cesta básica, tributadas à alíquota de 7%, vejo que, para o exercício de 2001, estas representaram o percentual de 0,29% de suas aquisições. Portanto, irrisório.

Por fim, no que tange aos empréstimos tomados junto ao Tribanco (fl. 327), além de verificar que se trata de um documento apócrifo, lhe falta um dado essencial: a data do pagamento daqueles empréstimos, pois, se num dado momento estes valores significam ingresso de receita, noutro, são pagamentos efetuados, implicando, somente, no deslocamento temporal do recurso.

Destarte, em consonância com o opinativo da representante da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, paga homologar a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração nº **297248.0029/03-8**, lavrado contra **BOMBONIERE ICE KISS IRECÊ LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$29.004,94**, sendo R\$2.196,81, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e mais R\$ 26.808,13, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

VOTO VENCIDO: Conselheiros Nelson Teixeira Brandão, Max Rodrigues Muniz.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as): Antonio Ferreira de Freitas, Verbena Matos Araújo, Ivone de Oliveira Martins e Ciro Roberto Seifert.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

NELSON TEIXEIRA BRANDÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

CIRO ROBERTO SEIFERT – VOTO VENCEDOR

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