

**PROCESSO** - A.I. Nº 279933.0014/03-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ORUABO MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.  
**RECORRIDOS** - ORUABO MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JF Nº 0119/01-04  
**ORIGEM** - INFAZ SANTO AMARO  
**INTERNET** - 08.07.04

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0129-12/04

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor na conta “Caixa”. Pagamentos com recursos não contabilizados. Presunção legal de omissão de saída de mercadorias tributáveis. Infração parcialmente subsistente, após correção do valor do imposto exigido. 2. FALTA DE PAGAMENTO ANTECIPADO DO IMPOSTO EM AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente julgamento de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face da Decisão constante do Acórdão nº 0119/01-04 da 1ª Junta de Julgamentos Fiscais que declarou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 279933.0014/03-4, lavrado em 16/09/03, em que o Fisco reclama ICMS no valor de R\$182.898,04 acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência das seguintes infrações:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa, (exercícios de 1999 a 2002) – ICMS apurado R\$181.291,69;
2. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação (exercícios de 1999 a 2002) – ICMS apurado R\$1.606,35.

Em relação à primeira infração indicada, consta do Auto de Infração que o sujeito passivo entregou as DME consignando valores fictícios em todo o período fiscalizado, enquadrando-se como microempresa na primeira faixa de recolhimento, para que pudesse recolher o valor mensal de R\$25,00. A fiscalização verificando que as notas fiscais de aquisições apresentadas pelo contribuinte e documentos fiscais colhidos junto ao Sistema CFAMT superaram o valor das compras declaradas nas DMEs, resultando no saldo credor de caixa indicado no Auto de Infração. Consta também do Auto de Infração que os créditos de ICMS que a empresa teria direito como contribuinte no período fiscalizado foram abatidos para determinação do valor do ICMS devido.

O contribuinte (fls. 1190 a 1193) defendeu-se, afirmando que parte do valor apurado no Auto de Infração não poderia subsistir porque não era verdadeira a afirmativa da autuante de que durante todo o período fiscalizado havia recolhido mensalmente R\$25,00, pois a partir de outubro de 2000 passara a recolher aos cofres públicos a quantia de R\$370,00 por mês.

Também alegou na defesa inicial que como apresentara à fiscalização todas as notas fiscais, não houve má fé por parte da empresa quando apresentou as DMEs com valores inferiores aos das

aquisições, que se enquadraram no regime do SimBahia dentro das determinações das Portarias nºs 218 de 18/2/99 e 679 de 8/4/99, que informou suas compras e vendas com base no exercício de 1998, período este não fiscalizado e que preencheu a DME do exercício de 1999 com valores fictícios, afirmando, ainda que das notas capturadas pelo Sistema CFAMT, muitas não eram de aquisições realizadas pela empresa, conforme relação que apresentou, entendendo que deveriam ser excluídas do levantamento fiscal.

O autuado alegou na sua defesa não ter entendido o critério adotado pela autuante, pois de um lado (compras) utilizou os documentos fiscais, desprezando as informações contidas nas DMEs, porém, considerou os valores naqueles documentos informados em relação às vendas, mesmo estando com as notas fiscais de saídas em mãos. Nesta linha de raciocínio, apresentou para os exercícios de 2000 e 2001 os valores de vendas de R\$124.360,77 e R\$320.638,46, respectivamente, como retirados das notas fiscais D-1, série única e emitidas naquele período.

Embora a autuante tenha abatido do valor do imposto cobrado, os créditos consignados nas notas fiscais, presumiu o saldo credor de caixa como saídas de mercadorias tributáveis, o prejudicando consideravelmente por não ter atentando para aquelas mercadorias isentas e outras.

Citando o art. 112 do CTN, afirmou que a lei deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado e assim, deveriam ser observadas, no seu caso, as condições dos arts. 17 e 19 da Lei nº 7.357/98.

O autuado juntou à sua defesa cópia de Contrato de Mútuo celebrado entre o autuado e seu sócio, no valor de R\$280.000,00, que não havia sido apresentado à fiscalização, vez que a autuante somente considerara na apuração do caixa os documentos fiscais e as DMEs.

Por estas razões, requereu diligência fiscal quando poderia ser considerado o Contrato de Mútuo existente e o imposto apurado com base nos arts. 17 e 19 da Lei nº 7.357/98.

Em relação à segunda infração (antecipação tributária) afirmou que havia recolhido o imposto sobre as Notas Fiscais nºs 003078, 00122805, 0012887 e 0016557, tendo juntado xerox de DAEs e relacionou diversos números de notas fiscais, afirmando que as mercadorias nelas consignadas não foram adquiridas pela empresa realizadas.

Por derradeiro, solicitou a improcedência da autuação em relação à infração 1 e a procedência parcial da infração 2.

Em informação fiscal (fls. 1210 a 1214) a autuante, em relação à primeira infração afirmou:

1. que a empresa foi indicada para fiscalização, vez que, através dos relatórios de controles fiscais da Secretaria da Fazenda, era optante do SimBahia, enquadrada na faixa de faturamento bruto anual de R\$30.000,00, recolhendo mensalmente R\$25,00 porém que através dos postos fiscais foi observado que a empresa adquiria mercadorias em valores extremamente superiores à sua faixa de enquadramento, pois informara nas DMEs, os seguintes valores de vendas e compras:

1999	Vendas R\$ 24.631,04	Compras R\$ 20.524,38
2000	Vendas R\$ 27.361,42	Compras R\$ 22.304,13
2001	Vendas R\$ 29.935,00	Compras R\$ 28.466,44
2002	Vendas R\$ 81.456,18	Compras R\$ 61.351,98

2. que a fiscalização constatou que as compras efetuadas foram da ordem de:

1999	- R\$ 224.044,64
2000	- R\$ 202.298,55
2001	- R\$ 472.241,05

2002 - R\$ 621.357,57

3. que o contribuinte não poderia afirmar que declaração com valores tão disparatados se constituiu em erro ou ignorância.
4. que não era verdadeiro que no período fiscalizado recolheu mensalmente apenas R\$25,00, pois, a partir de outubro de 2000 teria passado a pagar R\$370,00, afirmou que, a empresa foi reenquadrada de ofício para tal valor, porém surpreendentemente voltou a pagar R\$25,00 a partir de junho de 2001, permanecendo nesta faixa até a data da autuação, conforme poderia ser constatado nas folhas 35 e 36 do PAF.
5. que não era verdadeira a afirmativa do autuado de que não havia entregue todas as notas fiscais de aquisições, pois entregara ao contribuinte planilhas demonstrativas separando aquelas disponibilizadas pela empresa e as capturadas pelo CFAMT, não ocorrendo qualquer duplicidade, bem como cópias de todas as notas fiscais utilizadas na ação fiscal (fls. 11 a 34 e respectivas cópias das notas fiscais anexas).
6. quanto à afirmativa do autuado de que as informações contidas na DME eram inexatas, pois foram baseadas nas compras e receitas de 1998 o que estaria de acordo com as Portarias nºs 218 e 679 de 1999, informou que se aplicam as determinações do art. 7º, Parágrafo Único, Inciso I da Lei nº 7357/98, alterada pela Lei nº 7556/99 que instituiu o SimBahia.
7. em relação à afirmativa de que não teriam sido consideradas as notas fiscais de vendas série D-1, disse que a soma total das notas emitidas não correspondia à metade do valor declarado em sua DME, o que a levou a considerar os valores expressos nas DME por serem mais favoráveis ao contribuinte. Questionou se o autuado estava consciente que teve um montante de vendas no valor de R\$154.295,77 e R\$402.094,46 nos exercícios de 2001 e 2002, respectivamente, conforme declarara em sua defesa, pois permaneceu recolhendo ICMS no valor de R\$25,00. Perguntou se o mesmo esperava nunca ser fiscalizado.
8. que embora o impugnante tenha afirmado não ter entendido os critérios utilizados na fiscalização para apuração do *quantum* devido e alíquota aplicada, logo depois se contradisse citando, inclusive, o artigo da Lei utilizado pela fiscalização.
9. quanto à afirmativa de que foram tributadas mercadorias isentas e outras em descumprimento à legislação vigente, observou que exigência do imposto está embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto.
10. em relação ao dito desconhecimento de algumas notas fiscais capturadas pelo CFAMT, que o autuado não trouxera qualquer documento para dar suporte legal a sua afirmação.
11. quanto ao suposto Contrato de Mútuo no valor de R\$280.000,00, o contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova idônea, tais como, a declaração de Imposto de Renda dos Sócios ou da empresa, extratos bancários, duplicatas de fornecedores etc, ficando claro que tais documentos inexistem.

Por fim, a autuante afirmou que o contribuinte entrava em contradições e tergiversações e que intimado e reintimado para disponibilizar seus documentos contábeis (fls. 1183, 1187 e 1188), nada apresentara.

Em relação ao item 2, a autuante entendeu, igualmente, serem insubsistentes as razões de defesa, informando que a cópia de DAE de substituição tributária acostada à defesa não se referia às notas

fiscais cobradas na autuação, que todos os documentos apresentados à fiscalização foram criteriosamente analisados e assim, entendia que os números de notas fiscais foram ali inseridos posteriormente.

Por fim, a autuante ratificou em sua totalidade o procedimento fiscal.

A 1ª JJF, em pauta suplementar, baixou os autos em diligência (fl. 1218), solicitando que fiscal estranho ao feito ajustasse a cobrança do imposto ao método de apuração simplificado - SimBahia, observando o disposto no art. 386-A ou art. 387-A, do RICMS/97, de acordo com a faixa de faturamento ajustada, para se conhecer se o contribuinte tinha ou não imposto a recolher até o período de outubro de 2000.

Através do Parecer ASTEC nº 0017/04, fiscal estranho ao feito informou que, para efeito de cálculo da receita bruta acumulada elaborou demonstrativo (Anexo I à fl. 1230), ocasião em que foi tomado como base os valores levantados pela autuante, considerando o total das compras declaradas pela empresa mais os valores das aquisições das notas fiscais coletadas no CFAMT. E como receita total, a receita mensal informada pela empresa, adicionada ao valor das compras não declaradas, tendo como parâmetro às determinações da legislação tributária vigente à época dos fatos geradores do imposto. Ressaltou que no específico caso, constatou que as compras totais (declaradas e não declaradas) totalizaram R\$224.044,64, valor esse superior a Receita Bruta Ajustada de R\$86.163,20. Assim, foi considerado para o ano de 2000 o valor das compras de R\$224.044,64.

Intimou a empresa para apresentar as receitas de vendas mensais relativos ao exercício de 1999 e de janeiro a outubro de 2000, recebendo, via e-mail, do escritório contábil do autuado (fl. 1228) a informação das receitas mensais que totalizaram R\$207.912,48 para o exercício de 1999 e R\$193.073,87 para o exercício de 2000. Considerando que tais valores não correspondiam ao da DME, entrou em contato, por telefone, tendo o mesmo informado que a DME foi feita por um outro funcionário e que os valores estavam incorretos e o valor informado via e-mail correspondia ao valor total das notas fiscais série D-1 e Única constante dos talonários.

Com tais informações, procedeu ao ajuste, considerando as receitas mensais e o valor total do ano dividido por doze meses, quando foi apurado, com base no Regime Simbahia/Microempresa, o valor devido de R\$375,00 para o exercício de 1999, conforme o demonstrado no Anexo III-A (fl. 1226).

Quanto ao exercício de 2000, considerou o enquadramento da empresa com base nas compras de 1999 de R\$224.044,64 que foi superior a receita bruta ajustada de R\$86.163,20. Apurou o valor devido até o mês de outubro de R\$2.700,00 - Anexo III-B (fl. 1227). Para os meses de novembro e dezembro, apurou o imposto com base no regime normal e crédito presumido de 8%, resultando em valor devido de R\$3.796,59. Entretanto, como a autuante havia levantado os créditos fiscais das notas fiscais não declaradas e com o intuito de nortear a Decisão por parte da julgadora, apurou o imposto no valor de R\$4.956,70 para os mesmos meses, utilizando o crédito do ICMS destacado nas notas fiscais não declaradas, nos mesmos moldes que o apurado pela autuante.

De forma alternativa, elaborou o Anexo IV-A (fls. 1228 e 1229) com base nas receitas informadas por e-mail para o exercício de 1999, resultando em valor devido de R\$1.175,00. Para o exercício de 2000, considerando que a receita bruta ajustada do exercício anterior havia sido de R\$269.534,68, elaborou os cálculos com base no regime Simbahia-EPP, já que a receita bruta ajustada apurada totalizou R\$308.580,55 (Anexo IV-B). Foi aplicada alíquota uniforme de 2,5% (até o limite de R\$360.000,00), resultando, de forma alternativa, o valor devido de R\$5.762,18. Manteve os mesmos cálculos para os meses de novembro e dezembro de 2000.

Autuante e autuado foram chamados para tomar conhecimento da revisão efetuada e não se

manifestaram (fls. 1239 e 1240).

Retornando a julgamento em Primeira Instância, o relator do processo apreciou, uma a uma as alegações defensivas, discorreu longamente sobre a legislação aplicável, analisou os procedimentos do revisor do procedimento fiscal e elaborou novo demonstrativo do valor do imposto exigido, R\$96.830,71 referente ao item 1, observando que a multa aplicada é de 50% e não de 70% no período de 1999 a outubro de 2000, vez que o contribuinte é empresa enquadrada no regime do SimBahia e à época não perdia o direito de recolher o imposto na forma deste regime estabelecido.

Quanto à infração 2 da presente autuação, que trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, na qualidade do autuado de ser sujeito passivo por substituição, pelas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação o relator acatou os DAEs apresentados, excluindo do demonstrativo elaborado pela autuante os valores referentes às citadas notas fiscais, e elaborou o respectivo demonstrativo.

Diante da exposição que fez, o relator do processo no julgamento pela 1ª JJF votou pela Procedência em Parte da autuação, no que foi acompanhado à unanimidade por seus pares, tendo a Junta de Julgamento Fiscal recorrido de ofício da Decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF.

O autuado, em Recurso Voluntário, trouxe as seguintes alegações iniciais:

1. que a Secretaria da Fazenda desconsiderou os princípios da estrita legalidade, da isonomia, da bitributação e da vedação ao confisco e aspectos da Carta Magna e da legislação infraconstitucional estadual relativamente às microempresas e empresas de pequeno porte porque dera interpretação restritiva em desacordo com o disposto no art. 170 da Constituição Federal, que busca beneficiar a pequena empresa e não prejudicá-la, tendo exigido o imposto com base no regime normal de apuração;
2. que inexistiu omissão de receitas, que os roteiros seriam inadequados para aferir com segurança uma suposta omissão de receitas e que nem todas as receitas teriam tido como origem à venda de mercadorias.

Em seguida, o recorrente apresenta como preliminares de nulidade, buscando suporte na doutrina e nos seguintes acórdãos deste Conselho de Fazenda de nºs JJF 2096/00, CS 0177-21/02, CJF 0068-11/02, CJF 0894/01, CJF 0007/99, CJF 0908/01 e CJF 2214-11/01, em essência, as seguintes:

1. ausência de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, pois não se levou em consideração todos os elementos das escritas fiscal e contábil do autuado;
2. cobrança do imposto por presunção relativa, ante a inexistência de saldo credor, pois a empresa teria feito empréstimos junto à pessoa física, para cuja comprovação se compromete a apresentar original do contrato de mutuo reconhecido em cartório, e junta cópia de promessa de compra e venda datada de março de 1999 para demonstrar que o mutuário e vendedor teria recursos para o empréstimo;
3. que não teriam sido observados os princípios constitucionais tributários da legalidade, da igualdade, da vedação ao confisco, da moralidade e da legalidade, sobre os quais discorre;
4. inobservância da lei estadual, sobre o que silencia.

Quanto ao mérito, alega aplicação equivocada da alíquota de 17% em detrimento dos valores fixos em função da receita bruta ajustada, pois o autuante teria que abater 20% mais o valor das mercadorias não comercializadas. Também alega inaplicabilidade de multa por descumprimento

de obrigação acessória pois no seu caso não seria imprescindível a emissão de notas fiscais já que é tributada pelo faturamento bruto.

Por fim pede a nulidade em relação ao saldo credor de caixa ou, se não acolhido este pedido, a Improcedência da autuação.

Submetido o processo à PGE/PROFIS, a Douta representante daquele órgão manifestou-se pelo Não Provimento do Recurso Voluntário observando:

Quanto às alegações de nulidade:

1. que não se verificava qualquer das nulidades suscitadas;
2. que não há nos autos o alegado desrespeito aos princípios constitucionais.

Quanto ao mérito:

1. que o saldo credor fora determinado com base nas escritas fiscal e contábil, pois os valores das receitas foram encontrados na DMA e na DME;
2. que cabe à empresa comprovar a origem das receitas não tributárias e seu efetivo ingresso no caixa da empresa, não sendo suficientes os documentos oferecidos;
3. que a diligência efetuada reconheceu os créditos previstos na legislação do Regime SimBahia, permitindo a aplicação da alíquota de 17% na forma da lei;
4. que estando comprovada a infração à obrigação principal, não cabe sua substituição por multa por descumprimento de obrigação acessória.

## VOTO

O Recurso de Ofício não deve ser provido, posto que a 1ª JJF procedeu às correções necessárias para o acolhimento cabível das provas apresentadas e para que houvesse o estrito cumprimento da legislação aplicável.

Da mesma forma não cabe o provimento do Recurso Voluntário pelas mesmas razões oferecidas pela Douta procuradora do Estado, que faço das minhas. Efetivamente, quanto às alegações de nulidade, vê-se que não se verifica qualquer das nulidades suscitadas e não há nos autos o alegado desrespeito aos princípios constitucionais, pois:

1. quanto à alegação de que não se observara a legalidade estrita, embora a autuação tenha sido procedida com erros sanáveis, às indicações de dispositivos legais infringidos foram corrigidos no julgamento inicial pelo relator do processo. Além disso, a presunção de omissão de receitas está prevista em lei. Assim, não cabe o acolhimento à alegação de que não se observara à estrita legalidade;
2. quanto ao suposto desrespeito à isonomia, o que se observa é que para que se preserve a isonomia a empresa deve pagar o imposto em igualdade de condições com os outros contribuintes da mesma faixa de faturamento, o que a autuação exige, observando-se que o tratamento dado à empresa já diferenciado em relação aos contribuintes normais exatamente para favorecê-la, como dispõe o texto constitucional;
3. quanto à possibilidade de bitributação é argumento inválido pois não se evidencia nos autos tal ocorrência. A empresa optara pelo regime simplificado de apuração conforme a previsão legal. Poderia estar enquadrada como contribuinte do regime normal de apuração, face o razoável valor de sua movimentação comercial.

4. quanto a um suposto confisco, também não está caracterizado nos autos, posto que se aplicou a exação com percentuais definidos em lei e já aplicados há vários anos a todo o segmento de pequenas empresas, de acordo com a faixa de movimentação comercial.
5. a omissão de receitas ficou demonstrada nos demonstrativos anexados ao Auto de Infração. Logo, para provar a inexistência de omissão de receitas a empresa autuada deveria, se pudesse, juntar desde local os comprovantes de ingresso de receita e não apenas documentos de promessa de compra e venda ou de empréstimo. A presunção de omissão de receitas é mesmo relativa, admitindo prova em contrário. Porém, se nem todas as receitas tiveram origem na comercialização de mercadorias, caberia à empresa demonstrá-lo de forma cabal, posto que deve possuir os comprovantes de ingresso da receita em seu caixa, o que não foi feito pelo autuado e menos ainda em seu Recurso Voluntário.
6. Por isso, não se pode acolher a alegação de elementos insuficientes para se determinar com segurança a infração pois o Auto de Infração tem como fundamento as informações fornecidas pela empresa ou por seu responsável contábil, espelhada nos demonstrativos e documentos anexados ao Auto de Infração.

Quanto ao mérito, o saldo credor fora determinado com base na escrita fiscal, pois os valores das receitas foram encontrados na DMA e na DME e em documentos coletados pelo próprio Fisco pelo sistema CFAMT;

Por outro lado cabe à empresa comprovar a origem das receitas não tributárias e seu efetivo ingresso no caixa da empresa, não sendo suficientes os documentos oferecidos, pois revelam no máximo uma intenção e não um comportamento efetivado;

A diligência efetuada reconheceu os créditos previstos na legislação do Regime SimBahia, permitindo a aplicação da alíquota de 17%, na forma da lei, em relação ao período a que se referiu o diligente em revisão fiscal, conforme acolhido pelo Relator do processo no julgamento inicial;

Estando comprovada a infração à obrigação principal, não cabe sua substituição por multa por descumprimento de obrigação acessória.

Ante o exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário interpostos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279933.0014/03-4, lavrado contra **ORUABO MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$98.297,54**, sendo R\$8.262,44, atualizado monetariamente acrescido das multas de 50% sobre o valor de R\$4.380,00, 60% sobre R\$85,85 e 70% sobre R\$3.796,59, previstas no art. 42, I, “b”, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e mais R\$90.035,10, acrescido da multas de 60% sobre R\$1.380,98 e 70% sobre R\$88.654,12, previstas no art. 42, II, “d” e III, da citada lei, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2004.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CESAR AUGUSTO DA SILVA FONSECA – RELATOR

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