

**A. I. N°** - 130070.0018/03-9  
**AUTUADO** - COMÉRCIO DE ESTIVAS ALMEIDA FILHO LTDA.  
**AUTUANTE** - ELOAN DA SILVA FERREIRA  
**ORIGEM** - INFAZ ALAGOINHAS  
**INTERNET** - 06.02.04

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0010/01-04

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor na conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. A não comprovação da origem dos recursos implica a presunção legal de omissão de saída de mercadorias tributáveis. Previsão legal para exigência do imposto pelo regime normal de apuração a partir de novembro de 2000, o que diminuiu o valor originalmente apurado. Não acatadas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 27/09/03 para cobrar o imposto no valor de R\$9.816,18 acrescido da multa de 70% em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na Conta Caixa (exercícios de 2000, 2001 e 2002).

O autuado apresentou defesa (fls. 692/695), através de advogado legalmente constituído, esclarecendo, inicialmente, que é uma microempresa, desde a sua constituição, optante pelo Regime Simplificado de Apuração do ICMS – SimBahia. Assim, em face ao que estabelece o art. 383 do RICMS/97 recolhia o imposto em valor fixo. Posteriormente passou à condição de empresa de pequeno porte. Desta forma, está desobrigado em manter escrituração contábil pela Legislação do Imposto de Renda e Legislação Estadual. Que somente é obrigado a escriturar o livro Caixa, apresentado ao fisco totalmente escriturado, e o Registro de Inventário.

Neste contexto, foi surpreendido com a lavratura do Auto de Infração, quando foi apurado o imposto por arbitramento da base de cálculo do ICMS, através de uma suposta conta Caixa, com dados diferentes dos registros da empresa, o que acarretava prejuízos incalculáveis para o impugnante, com a cobrança de imposto em valor acima da sua capacidade de pagamento.

Prosseguindo, afirmou que ao arbitrar a base de cálculo do imposto, o autuante além de não levar em consideração sua capacidade de pagamento, não atentou para o fato de que comercializa com mercadorias tributadas, isentas e também com ICMS pago antecipadamente, fato esse que poderia ter gerado recursos para cumprimento de obrigações. Entendeu que este fato poderia caracterizar-se como bitributação.

Entendeu que se porventura houvesse qualquer dúvida quanto à apuração dos fatos, bastaria ao fisco auditar os livros e documentos fiscais e efetuar o levantamento fiscal por quaisquer outros métodos

de apuração (ex: levantamento quantitativo dos estoques) que servisse para verificar qualquer omissão de vendas de mercadorias tributadas e não proceder a um arbitramento, através da conta Caixa, de uma forma ilegal.

Informou, ainda, que pelo seu porte, escritura a conta Caixa e Inventário, estando todos os seus pagamentos e recebimentos lançados nos livros próprios de forma simplificada. Sendo assim, afirmou ter sido feito um arbitramento, como se todas as notas fiscais de compras tivessem sido pagas dentro do próprio exercício, sem considerar que as mesmas eram pagas com 30, 60, 90 e até em 120 dias, com cheque pré-datados, duplicatas ou boletos, além de não ter sido considerado que a maior parte das mercadorias adquiridas eram isentas e outras com ICMS antecipado.

Citando o art. 937, Parágrafo Único, do RICMS/97 requereu a nulidade ou a improcedência do lançamento fiscal.

O autuante prestou informação (fls. 704/706) entendendo sem base legal à sustentação de nulidade do lançamento.

No mérito, disse que os saldos credores se basearam nos documentos e registros fiscais apresentados pelo contribuinte, bem como notas fiscais colhidas no CFAMT e omitidas pelo contribuinte.

Ressaltou que intimou o autuado a apresentar o Livro Diário, Livro Razão, Livro Caixa, documentos comprobatórios dos lançamentos realizados nos livros contábeis acima relacionados, extratos bancários, relação de comprovantes do passivo exigível, balanços patrimoniais e duplicatas pagas, dentre outros, porém não obteve êxito.

Contestou que houvesse realizado arbitramento da base de cálculo do imposto, pois o que apurou foram disponibilidades (capital inicial mais vendas) da empresa para fazer face aos pagamentos realizados de compras a vista, a prazo e respectivas despesas de funcionamento. Assim sendo, os levantamentos fiscais realizados basearam-se nos documentos fiscais colacionadas aos autos (fls. 106/689) para valorizar os pagamentos das compras a vista e a prazo, inclusive de notas fiscais de compras omitidas e colhidas no CFAMT, nas respectivas datas de vencimento nelas indicadas (demonstrativos de fls. 14/25, 38/49 e 65/91) já que os comprovantes dos pagamentos (duplicatas, recibos etc.) não vieram ao processo, visando demonstrar, como efetivamente está demonstrado às fls. 13, 37 e 64, os saldos credores de caixa objeto do lançamento de ofício.

Finalmente ressaltou que com as omissões de registro de notas fiscais detectadas e uso de máquina registradora inadequada para fins fiscais, sugeriu a autoridade competente a exclusão do autuado do SimBahia, o que foi feito. Requereu a procedência total da autuação.

À fl. 711 consta procuração da outorga de poderes da empresa para seu representante legal.

## **VOTO**

Afasto qualquer argumento de nulidade da autuação, pois não encontro motivo para aplicação dos casos previstos no art. 18 do RPAF/99. A auditoria fiscal encontra-se embasada em documentos fiscais e livro contábil da empresa (Livro Caixa), sendo elaborado demonstrativos para apuração do saldo credor de caixa.

Quanto ao argumento de que a auditoria realizada foi medida extrema, ressalto que não se tratou de arbitramento de base de cálculo do imposto e sim de auditoria de caixa que se encontra prevista na norma regulamentar. Cabe à autoridade fiscal, quando da verificação dos lançamentos efetuados

pelo sujeito passivo, determinar o procedimento mais correto a ser utilizado nesta análise. E, o fato da empresa encontra-se enquadrada do SimBahia não impede de ser aplicado qualquer método de auditoria previsto na norma regulamentar para detectar se o imposto foi ou não corretamente recolhido, com a observância da norma pertinente á situação.

Em relação ao fato do impugnante comercializar, também, com mercadorias isentas e outras, como alega, esta circunstância, a princípio, não interfere na presunção legal prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, vez que se a escrita contábil, no caso o livro Caixa, indica saldo credor de origem não comprovada, significa dizer que os recursos aplicados nos pagamentos tiveram a sua origem desconhecida. A legislação tributária presume que o contribuinte excluiu, da tributação, receitas de vendas de mercadorias tributáveis, pois, em princípio, ninguém exclui da tributação o que não é tributável. Todavia, se o autuado houvesse comprovado que quase toda sua receita advinha destas mercadorias, esta circunstância poderia ser levada em consideração para apuração do imposto em função da proporcionalidade em relação às mercadorias com tributação. No entanto, apenas mencionou e não comprovou. Não vejo qualquer motivo para se alegar bitributação.

O contribuinte ainda alegou que não foram considerados os pagamentos efetuados “a prazo”, porém em qualquer momento comprovou o fato. O autuante, por outro lado, informou que valorou os pagamentos das compras “a vista” e “a prazo”, inclusive de notas fiscais de compras omitidas colhidas no CFAMT, nas respectivas datas de vencimento nelas indicadas, conforme demonstrativos de fls. 14/25, 38/49 e 65/91 dos autos, já que os comprovantes dos pagamentos (duplicatas, recibos etc.) não foram fornecidos pela empresa. Diante da situação entendo sem sustentação o argumento defensivo.

Abordando o mérito da autuação, o autuante de posse das notas fiscais de aquisições (aquelas encontradas no estabelecimento autuado e as colhidas junto ao CFAMT) e do livro Caixa do autuado, recompôs as receitas e despesas da empresa. Para tal, elaborou levantamento mantendo do livro Caixa todos os valores escriturados como recebidos. Quanto às despesas, excluiu os valores no referido livro apresentado como “Pagamentos de Duplicatas/recibos/cheques”, incluiu as despesas com fornecedores a partir de todas as aquisições efetuadas e os pagamentos efetuado em termos de impostos e pessoal. Ou seja, a irregularidade foi constatada através do livro Caixa do impugnante e pelos documentos fiscais de aquisições, vez que o autuado ao não ser obrigado a escriturar o livro Registro de Entradas, é obrigado a guardar tais documentos, por um período de a 5 anos e em ordem cronológica. A diferença existente de valores que o sujeito passivo contestou, quando afirmou que eles não espelhavam o que a empresa havia escriturado, corresponde às notas fiscais colhidas junto ao Sistema CFAMT e não apresentadas pelo contribuinte. Desta forma, os valores das despesas, encontradas pelo fisco, não poderiam ser iguais àqueles lançados pelo sujeito passivo no seu livro Caixa.

No mais, o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96 determina como presunção da ocorrência de operações mercantis tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que a escrituração contábil apresentar saldo credor de caixa, dentre outras ocorrências, salvo se o contribuinte provar o contrário. Portanto, não sendo comprovado como foram pagas as despesas existentes no período fiscalizado, a infração está caracterizada.

E a Lei nº 7.357/98, que instituiu o Simbahia, em seu art. 19, determina que o imposto deve ser exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, quando se constatar quaisquer das situações previstas nos seus arts. 15, 16, 17 e 18. O caso em análise (saldo credor de caixa), enquadra-se no art. 15, V, da citada Lei, ou seja, houve a ocorrência da prática de uma

infração de natureza grave. Entretanto este mesmo inciso determinava que as infrações consideradas graves eram aquelas elencadas em regulamento, ou seja, no RICMS/97, que até outubro de 2000, não previa a perda do direito do contribuinte de sua situação em recolher o imposto conforme previsto no SimBahia, mesmo que fosse constatada a prática de atos fraudulentos, como exemplo, saldo credor de caixa. Porém a partir de novembro de 2000, o art. 408-L, V do RICMS/97 já havia sido modificado (Alteração nº 20 - Decreto nº 7.867, de 01/11/00 publicado no DOE de 02/11/00, que inseriu as infrações especificadas no inciso III do art. 915 do Regulamento), sendo correto o cálculo do imposto com a aplicação da alíquota de 17%, ou seja, pelos critérios normais de apuração. Visando não ferir o princípio da não-cumulatividade do ICMS, é garantido o direito ao contribuinte dos créditos fiscais sobre as suas aquisições de mercadorias, procedimento este realizado pela fiscalização, dentro dos critérios estabelecidos pela Lei nº 8.534/02 que alterou o art. 19 da Lei nº 7.357/98, mais precisamente, foram apurados créditos fiscais utilizando-se o percentual de 8% *sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais*, a não ser que o contribuinte comprove a existência de créditos superiores ao acima indicado (§§ 1º e 2º do art. 19 da citada Lei).

O saldo credor de Caixa no exercício de 2000 foi apurado nos meses de setembro e novembro. Quanto ao mês de novembro não existe qualquer reparo a ser realizado. No tocante ao valor do saldo credor apontado no mês de setembro, este não pode ser incluído na apuração do imposto pelo regime normal, diante das normas regulamentares, acima explanado. Deveria ser ajustada a receita declarada pelo sujeito passivo com a receita omitida que foi apurada mediante Auditoria de Caixa e, observando o disposto no art. 386-A do RICMS/97, vez que, à época, o autuado encontrava-se enquadrado como microempresa.

Por fim, o autuante considerou como data de ocorrência para cobrança do imposto o último dia do ano de cada exercício. Este critério somente é válido quando a fiscalização não tem condição de determinar aquela data, o que não foi o caso da presente autuação. Nesta circunstância, refaço o demonstrativo de débito alocando os valores do imposto apurado ao seu respectivo período.

MÊS	BASE CÁLCULO	ALÍQUOTA	IMPOSTO	CRÉDITO (8%)	IMPOSTO DEVIDO
NOV/00	12.735,90	17%	2.165,10	1.018,87	1.146,23
<b>TOTAL 2000</b>	<b>12.735,90</b>		<b>2.165,10</b>	<b>1.018,87</b>	<b>1.146,23</b>
FEV/01	5.090,30	17%	865,35	407,22	458,13
MAR/01	381,14	17%	64,80	30,50	34,30
MAI/01	6.117,24	17%	1.039,93	489,35	550,58
JUL/01	2.467,82	17%	419,53	197,44	222,09
SET/01	3.474,27	17%	590,64	277,95	312,69
OUT/01	6.641,08	17%	1.128,98	531,30	597,68
<b>TOTAL 2001</b>	<b>24.171,95</b>		<b>4.109,23</b>	<b>1.933,76</b>	<b>2.175,47</b>
FEV/02	11.084,10	17%	1.884,30	886,73	997,57
MAR/02	691,61	17%	117,57	55,33	62,24
ABR/02	3.174,97	17%	539,74	254,00	285,75
MAI/02	442,93	17%	75,30	35,43	39,86
JUN/02	11.034,85	17%	1.875,92	882,79	993,14
JUL/02	6.885,63	17%	1.170,56	550,85	619,71
AGO/02	7.233,44	17%	1.229,68	578,68	651,01

OUT/02	5.927,72	17%	1.007,71	474,22	533,49
DEZ/02	14.717,08	17%	2.501,90	1.177,37	1.324,54
<b>TOTAL 2002</b>	<b>61.192,33</b>		<b>10.402,70</b>	<b>4.895,39</b>	<b>5.507,31</b>
<b>TOTAL</b>					<b>8.829,01</b>

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração no valor de R\$8.829,01, conforme demonstrativo de débito a seguir.

#### DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

CÓDIGO DÉBITO	DATA OCORRÊNCIA	DATA VENDIMENTO	IMPOSTO	MULTA (%)
10	30/11/00	9/12/00	1.146,23	70
10	28/2/01	9/3/01	458,13	70
10	31/3/01	9/4/01	34,30	70
10	31/5/01	9/6/01	550,58	70
10	31/7/01	9/8/01	222,09	70
10	30/9/01	9/10/01	312,69	70
10	31/10/01	9/11/01	597,68	70
10	28/2/02	9/3/02	997,57	70
10	31/3/02	9/4/02	62,24	70
10	30/04/02	9/5/02	285,75	70
10	31/5/02	9/6/02	39,86	70
10	30/6/02	9/7/02	993,14	70
10	31/07/02	9/8/02	619,71	70
10	31/8/02	9/9/02	651,01	70
10	31/10/02	9/11/02	533,49	70
10	31/12/02	9/1/03	1.324,54	70
<b>TOTAL</b>			<b>8.829,01</b>	

#### 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 **130070.0018/03-9**, lavrado contra **COMÉRCIO DE ESTIVAS ALMEIDA FILHO LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$8.829,01**, acrescido da multa de 70%, prevista, no art. 42, III, DA Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2004.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR