

**A. I. N°** - 206880.0206/04-5  
**AUTUADO** - EDSON PEREIRA DA SILVA DE BOM JESUS DA LAPA LTDA.  
**AUTUANTE** - EDIMAR NOVAES BORGES  
**ORIGEM** - INF AZ BOM JESUS DA LAPA  
**INTERNET** - 06.12.04

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF N° 0478-03/04

**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. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/06/2004, exige ICMS de R\$84.724,66 acrescido de multas de 60% e 70% relativo a:

01 - Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor da conta caixa, conforme roteiro de Auditoria das Disponibilidades – Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos (DOAR) com valor de R\$80.404,78.

Na descrição dos fatos foi informado que “considerando que o contribuinte possui filiais neste Estado, e tendo em vista que fatores financeiros (caixa) possam repercutir em toda a organização (matriz e filiais), passamos a considerar para efeito de auditoria das disponibilidades (recursos financeiros) um único estabelecimento...”

02 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88, nos exercícios de 2000 a 2002 com valor de R\$4.319,88.

O autuado, na defesa apresentada às fls. 91 a 112 através de seu representante legalmente constituído (fl. 113), em relação à infração 01 alega que, na apuração do saldo credor do Caixa, o

autuante considerou no demonstrativo de origem e aplicação de recursos que todas as mercadorias que deram entrada saíram no mesmo exercício o que não é verdade e pode ser comprovado com o livro de Registro de Inventário.

Afirma que a simples comparação entre receitas e despesas não faz prova de omissão de saída de mercadorias e não pode prosperar a acusação da existência de saldo credor porque não ocorreu nenhum exame na conta caixa, haja vista a aplicação do roteiro de auditoria empregado (DOAR).

Diz que as regras estabelecidas no art. 4º da Lei nº 7.014/96 “que autoriza a presunção legal para cobrar ICMS por possíveis omissões anteriores de saídas de mercadorias, não pode ser aplicado com base em simples indícios” e sim com suporte ou documentos, demonstrativos e livros que compõe a escrita fiscal e contábil e, no caso presente o autuante limitou-se a elencar compras e vendas do mesmo exercício o que não autoriza a presunção da omissão prevista na citada Lei.

Aduz que, conforme Acórdão CS nº 0177-21/02 que transcreveu (fl. 96), não se pode considerar qualquer excesso de receita como prova de circulação física de mercadorias, porque nem toda receita tem origem em vendas, e não se pode acusar a existência de saldo credor sem considerar: o saldo inicial do período; total das disponibilidades, totalidade de recebimentos e pagamentos; origens de outras fontes; demonstração mensal.

Cita Acórdãos JJF nº 2096/00, CS nº 0177-21/02, CJF nº 0068-11/02 (fls. 97 a 99) que tratam de “inobservância do devido processo legal” que foi julgado Nulo o primeiro e Recursos Providos dos demais.

Alega que a empresa inscrita no cadastro do SimBahia como Empresa de Pequeno Porte (EPP), tem regime próprio para recolhimento do imposto e, que ao ser exigido o ICMS pelo regime normal o autuante desconsiderou os princípios constitucionais da estrita legalidade da tributação, da não bitributação e da vedação ao confisco.

Quanto a DOAR apresentada pelo autuante afirma que o mesmo não considerou os estoques finais escriturados no livro de Registro de Inventário de: R\$42.200,00 em 2000; R\$405.730,00 em 2001 e R\$925.770,00 em 2002 (fls. 104 e 105), além da aquisição de bens do ativo imobilizado de valores elevados que permaneceram na empresa (máquina de revelação), motivo pelo qual requer se não acatado o pedido de nulidade seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Alega também que, superada a demonstração de falta de omissão de saída no montante apurado pelo autuante, seja apurado o imposto com base no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia/EPP) no qual está enquadrado e não pelo Regime Normal como aplicado pelo autuante, citando diversas decisões do CONSEF neste sentido (fls. 108 a 111).

Quanto à infração 02 afirma que faz juntada ao processo de todos os DAES que comprovam o pagamento do imposto apurado por antecipação de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88 do RICMS/97.

Alega que o autuante deixou de apresentar os demonstrativos relativos à suposta infração e não sabendo quais notas fiscais foram objeto da exigência fiscal, dessa forma ficou impedido de exercer seu direito de defesa.

Cita o pensamento de autores e decisões do CONSEF em que foram julgados nulos Autos de Infração, pelo fato de que não foram apresentados os demonstrativos e levantamentos o que torna desiguais as condições do autuante e autuado no processo e por esse motivo pede a nulidade do mesmo.

Alega que, tendo o imposto devido por antecipação já sido pago, “conforme atesta os DAES em anexo (doc. 03)” o crédito tributário está sendo exigido em duplicidade, motivo pelo qual pede que se não declarada nula esta infração seja julgada improcedente.

O autuante, na informação fiscal prestada (fl. 118 a 121) discorre inicialmente sobre as alegações defensivas e quanto à preliminar de nulidade suscitada, pelo fato de que a autuação se baseou em indícios e não na escrituração fiscal/contábil, diz que não tem fundamentação haja vista que tendo sido intimado para apresentar sua escrita fiscal e o livro Caixa que é obrigatório o autuado não o fez, tendo então, composto o livro Caixa com os elementos apresentados pelo contribuinte.

Diz que o autuado não apresentou na defesa qualquer demonstrativo, fatos ou documentos que descaracterizem a presunção legal de omissão de receitas anteriores o que caracteriza o fato gerador do ICMS.

Afirma que, tendo o autuado alegado possíveis receitas não originárias de vendas de mercadorias ou prestação de serviços, deveria o mesmo ter comprovado a existência de empréstimos, financiamentos, etc. o que não foi feito, da mesma forma que o responsável pela contabilidade não deu explicações sobre as divergências entre receitas e despesas apresentadas.

Quanto à preliminar de nulidade suscitada pelo autuado em relação à infração 02 pelo fato de que deixou de apresentar os demonstrativos e documentos sem que pudesse identificar quais notas fiscais são objeto da exigência fiscal, diz que está equivocada haja vista que o “Demonstrativo da antecipação tributária” apresentado às fls. 78 a 80 do PAF indica as notas fiscais, datas, fornecedores, mercadorias, base de cálculo, crédito do ICMS, MVA, etc que foram extraídos dos documentos apresentados pelo próprio autuado o que elimina a pretensão de nulidade pelo cerceamento do direito de defesa.

Quanto ao mérito da infração 01 afirma que o argumento simples apresentado pelo autuado de que as compras efetuadas permaneceram em estoque não deve ser considerado tendo em vista que o levantamento fiscal da conta “Caixa” foi feito de forma correta e não foram considerados o: saldo inicial da conta Caixa; Pagamento de compras em outros exercícios e empréstimos obtidos, porque o autuado em nenhum momento não apresentou provas destes fatos, tendo considerado as receitas de vendas de mercadorias e prestação de serviços, bem como as despesas apresentadas.

No que se refere a compras efetuadas que permaneceram no estoque, inclusive bens do ativo imobilizado, afirma que não têm vinculação com o saldo credor da conta Caixa, sendo que o primeiro reflete o fluxo financeiro e o segundo o fluxo físico de mercadorias.

Relativo à apuração do imposto devido com aplicação da alíquota de 17% e não o percentual previsto para apuração do imposto no regime simplificado (SimBahia) diz que, tal procedimento é previsto no art. 15, inciso V da Lei nº 7.357/98 que prevê a perda do direito à adoção do tratamento no regime simplificado as empresa que incorrerem em prática de infrações de natureza grave e que, na presente autuação, o autuado se enquadra nesta regra.

Quanto ao mérito da infração 02 diz que o autuado se contradiz ao alegar primeiro que não recebeu os demonstrativos e depois que o ICMS exigido por antecipação tributária relativo as mercadorias das notas fiscais que supostamente desconhecia já foi pago, conforme DAES anexados ao processo e mesmo assim constatou que nenhum comprovante de pagamento foi apresentado na defesa.

Finaliza mantendo a ação fiscal e pede que seja julgada totalmente procedente a autuação.

## VOTO

O presente processo faz exigência de ICMS da omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de Caixa de origem não comprovada (infração 01) e pela falta de recolhimento do ICMS por antecipação relativo a mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88 do RICMS/97.

Quanto ao pedido de nulidade suscitado pelo autuado pelo fato de que os demonstrativos elaborados pelo autuante em relação à infração 01 não se basearam na escrita contábil e sim em simples contraposição das despesas e receitas, verifico que, apesar de a empresa inscrita no SimBahia não ser obrigada a escriturar livros fiscais (exceto os de Registro do Inventário e Caixa), nos demonstrativos elaborados pelo autuante às fls. 16 a 72 foram relacionados os valores constantes das notas fiscais de compras e vendas que foram arrecadadas no estabelecimento do autuado e quantificado, por exercício, o total desses valores consolidados no DOAR. Ressalto que os citados demonstrativos foram entregues ao autuado pelo autuante mediante recibo apostos nos mesmos. Observo ainda que o autuado foi intimado para apresentar o livro Caixa da empresa, que é um livro contábil de escrituração obrigatória e não tendo sido apresentado, foi também intimado, conforme documento à fl. 08, para apresentar documentos que comprovassem o: saldo inicial da conta Caixa, fonte de recurso do início da atividade, pagamentos de duplicatas feitos nos exercícios seguintes e outras fontes (empréstimo, aporte de capital). O parágrafo 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto quando escrituração indicar saldo credor de Caixa, e no presente caso o autuante através dos demonstrativos apresentados reconstituiu esta escrituração com os documentos apresentados pelo autuado e, portanto, rejeito o pedido de nulidade do lançamento.

No que se refere à segunda nulidade suscitada, de cerceamento ao direito de defesa, pelo fato de que não foi dado conhecimento dos demonstrativos que deram suporte a exigência do ICMS devido relativo a falta de antecipação do ICMS da infração 02, verifico que no documento à fl. 80, foi passado recibo da cópia dos demonstrativos ao Sr. Edson Pereira da Silva que foi a mesma pessoa que foi cientificado da autuação conforme documento da fl. 02. Conforme dito pelo autuante, o demonstrativo foi elaborado com base nas notas fiscais apresentadas pelo autuado e o mesmo tendo recebido cópia dos demonstrativos poderia exercer seus direitos de defesa apresentando provas contrárias à acusação e, portanto, rejeito também este pedido de nulidade.

Quanto ao mérito, o autuado alegou não ter sido considerado no demonstrativo elaborado pelo autuante de saldo credor do Caixa apurado, o valor dos estoques, saldo inicial do Caixa, outras fontes (financiamento, empréstimos), bens adquiridos e imobilizados e as duplicatas pagas em outros exercícios, e que a simples contraposição de receitas e despesas não autorizam a presunção de omissão de saídas anteriores. Verifico que o autuante apurou o saldo credor em cada exercício através da DOAR. Esta demonstração evidencia as alterações na posição financeira da empresa de cada exercício e como alegado pelo autuado devem ser considerados os recursos que não simplesmente as receitas de vendas (origem). Ocorre que o autuado foi intimado em 16/06/2004 (fl. 08) para comprovar outras receitas (empréstimos, aporte de capital, etc.) e títulos pagos no exercício seguintes (que foram aplicados, mas que não configuraram saídas do Caixa no exercício), não tendo sido apresentado ao processo estas comprovações. Observo ainda que ao contrário do alegado na defesa o autuante levou em conta o valor das compras de um exercício e que foram pagos em outro, a exemplo dos documentos apresentados às fls. 40 e 51.

Quanto à alegação de que a empresa está inscrita no SimBahia como EPP e que o imposto exigido

a título de omissão de saídas configura bitributação, não pode ser aceita, uma vez que o imposto apurado a alíquota de 17% está previsto no art. 15, V combinado com o art. 19, § 1º da Lei nº 7.357/98.

Ressalto que, corretamente, o autuante deduziu o percentual de 8% a título de crédito fiscal conforme previsto no art. 19, parágrafo 1º da citada Lei e, portanto, é legal a exigência do imposto.

No que se refere à falta de consideração dos estoques finais do período na apuração do saldo credor da conta Caixa, entendo que os estoques finais devam ser considerados no levantamento quantitativo de estoques ou auditoria de margem do valor agregado, no caso presente o autuante com a elaboração do DOAR considerou o fluxo financeiro da empresa enquanto os estoques refletem o fluxo de mercadorias, logo não procede tal alegação.

Dessa forma considero procedente o valor exigido de R\$80.404,78 da infração 01.

Quanto à infração 02 o autuado alegou que o ICMS devido por antecipação foi pago, “conforme atesta os DAES em anexo (doc. 03)” e que o crédito tributário está sendo exigido em duplicidade. Verifico que nenhum documento foi juntado ao processo como comprovante do pagamento e de acordo com o previsto no art. 123 do RPAF/99, a impugnação do sujeito passivo deve ser acompanhada das provas que o mesmo tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, fato que não ocorreu na defesa e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF/99). Fica, portanto, mantido o valor exigido de R\$4.319,66.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE**, o Auto de Infração nº **206880.0206/04-5**, lavrado contra **EDSON PEREIRA DA SILVA DE BOM JESUS DA LAPA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$84.724,66** sendo R\$3.296,52, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$130,69 e 70% sobre R\$3.165,83, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios, e R\$81.428,14, acrescido das multas de 60% sobre R\$4.189,19 e 70% sobre R\$77.238,95, previstas nos incisos II, “d” e III, da citada Lei e artigo, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA-JULGADOR