

**A. I. N°** - 272466.0026/04-2  
**AUTUADO** - ADILHERMILSON SOARES CARDOSO  
**AUTUANTE** - RENATO AGUIAR DE ASSIS  
**ORIGEM** - INFAZ GUANAMBÍ  
**INTERNET** - 16. 12. 2004

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0498-04/04

**EMENTA:** ICMS. 1. 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. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE INVENTÁRIO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MULTA. Infração não impugnada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 27/08/2004, exige ICMS no valor de R\$17.829,66, além de impor multa no valor de R\$400,00, em razão das seguintes irregularidades:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, com imposto devido R\$17.829,66, apurada mediante saldo credor de caixa;
2. Deixou de escriturar livros fiscais, pelo que foi aplicada a multa no valor de R\$400,00.

O autuado ao impugnar o lançamento fiscal, fls. 122/140 dos autos, transcreveu, inicialmente, os termos da acusação fiscal.

Em seguida, no tocante à suposta infração 1, alegou que o autuante ao considerar as origens e as aplicações da empresa com o pagamento a fornecedores, concluiu pela existência de saldo credor na conta caixa, sem levar em conta que nem todas as entradas saíram no mesmo exercício, como faz prova o livro de Inventário. Segundo o autuado, se o autuante houvesse procedido a uma análise mais depurada da realidade dos fatos, perceberia que a simples comparação entre as despesas e as receitas não são suficientes para se apurar uma eventual omissão de saídas de mercadorias tributáveis, já que do exame do livro de Inventário, se constataria que as entradas ocorridas no período permanecem no estoque da empresa, fato que rechaça qualquer presunção de omissão de saídas de mercadorias.

Argumenta existir vício insanável no roteiro de auditoria empregado, culminando na nulidade da ação fiscal, já que consta no corpo do Auto de Infração, que o autuante autuou a empresa pela não apresentação do livro caixa, no entanto, em outro momento, exigiu imposto pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de saldo credor de caixa, oportunidade em que fez a seguinte indagação: como foi possível empregar o roteiro auditoria de caixa se o contribuinte não apresentou os livros e documentos fiscais referentes à conta caixa? Aduz que se não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na conta caixa, logo, não há como se acusar de saldo credor

nesta conta, além do que não foi considerado o saldo inicial de cada período fiscalizado, dentre outras irregularidades.

Salienta que o autuante desconsiderou aspectos de nossa Carta Magna, bem como a legislação infraconstitucional estadual, que preceituam como proceder com as denominadas microempresa e empresas de pequeno porte, na qual o imposto devido deve ser recolhido pelo regime SIMBAHIA e não pelo regime normal de apuração.

Requer o julgamento nulo da ação fiscal, ou, se assim não entender o CONSEF, solicita o seu julgamento parcialmente improcedente, pelos motivos de fato e de direito que passa a expor:

1. Após transcrever o teor do art. 2º, do RPAF/99, o autuado disse que a intenção do legislador baiano foi a de assegurar aos contribuintes um tratamento justo, digno e igualitário diante do contencioso fiscal, oportunidade em que fez um breve comentário acerca do Código Tributário Nacional e da lei Complementar à Constituição ao regular a interpretação e integração da legislação tributária;
2. Volta a argüir a nulidade do roteiro de auditoria empregado, já que em sede de recurso de revista, os Conselheiros já se pronunciaram no sentido de que o preceito contido no art. 4º, da Lei nº 7.014/96, que autoriza a chamada presunção legal para cobrar ICMS por possíveis omissões anteriores de saídas de mercadorias, não pode ser aplicado com base em simples indícios. Ao contrário, deve-se comprovar, com todos os documentos, demonstrativos, livros e o tudo o mais que compõe a escrita fiscal e contábil do contribuinte, ou seja, como propaga o CONSEF, o ônus da prova é do Fisco, pois só a partir desse meio probante é que a presunção passa a existir. Argumenta que o autuante elaborou demonstrativos tentando comprovar a existência de saldo credor na conta caixa, onde consignou as vendas efetuadas e as compras pagas dentro do mesmo exercício, tendo concluído que a empresa comprou mercadorias sem numerário para tal, já que as vendas foram em valores inferiores às compras. Transcreve o teor da decisão da Câmara Superior do CONSEF, referente ao Acórdão CS nº 0177-21/02, bem como de outros, que julgou nulos Autos de Infração lavrados, além de entendimento de professor que indica sobre a presunção, em apoio ao eu argumento;
3. Quanto ao mérito da autuação, caso seja superada a preliminar, aduz que melhor sorte não terá a ação fiscal, pois o autuante agiu de forma equivocada, ao utilizar um dos roteiros de fiscalização de menor precisão, haja vista que ao elaborar o papel de trabalho denominado “Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)”, não levou em consideração o seguinte:

Exercício de 2001:

- a) que a empresa efetuou compras no valor de R\$64.399,64 e tinha como estoque inicial o valor de R\$48.010,00, enquanto suas vendas importaram em R\$11.391,87;
- b) que ao adicionar as compras ao estoque inicial e subtrair as vendas declaradas apurou-se a importância de R\$101.017,77, o que poderia levar o Fisco a presumir uma omissão de saídas;
- c) ocorre que, permaneceram em estoque, conforme consta em seu livro de Inventário o montante de R\$101.587,32;

Exercícios de 2001 a 2003;

Apresentou os mesmos argumentos acima, porém, com os valores das compras, do estoque inicial e final e de vendas nos respectivos exercícios, motivo pelo qual não há que se falar em omissão de saídas, tampouco imposto a recolher;

4. Que diante do exposto, é de se concluir pela parcial procedência do Auto de Infração, para cobrar a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, qual seja, declaração equivocada da DME, já que em face das provas carreadas nos autos, a presunção de omissão de saídas no montante apurada

pela ação fiscal foi totalmente elidida, não subsistindo qualquer imposto a pagar. Cita o teor do Acórdão JJF nº 0143-01/04, que julgou improcedente Auto de Infração lavrado, para embasar o seu argumento.

5. Questiona a utilização da alíquota de 17%, em detrimento da legislação do SIMBAHIA, no caso de não ser superada a demonstração de falta de omissão de saídas de mercadorias no montante apurado pelo autuante. Requer que no cálculo do imposto seja levado em conta os valores fixos correspondentes a sua faixa de receita ajustada, já que no período fiscalizado a empresa era enquadrada no regime SIMBAHIA, oportunidade em que transcreveu o teor das ementas nos Acórdãos JJF nºs 0378-03/02 e 0387-04/03, além de outros, como suporte para o seu argumento.

Ao finalizar, requer que o CONSEF declare a total nulidade do Auto de Infração e assim não entender, no mérito, pela sua improcedência, ou caso não sejam acatados os argumentos defensivos, que se exija o imposto das efetivas saídas de mercadorias em consonância com o que prescreve a legislação estadual pertinente às microempresas.

O autuante ao prestar a informação fiscal, fls. 148/52 dos autos, aduziu que ao analisar o livro Caixa do autuado (fls. 32 a 56), constatou a existência de “estouro de caixa”, pois, o valor das vendas era inferior ao das compras no período fiscalizado, oportunidade em que transcreveu os valores apurados nos meses de janeiro e fevereiro/03.

Esclarece não ter tido acesso às despesas da empresa, portanto, no levantamento realizado foi considerado apenas as compras e as vendas, sendo a última como se fosse à vista, fato que beneficiou o contribuinte, já que uma grande parte é realizada por meio de Cartão de Crédito ou com cheque pré-datado, enquanto em relação à primeira foi com base nos desembolsos efetuados.

Quanto ao mérito da autuação, assim se manifestou para refutar a defesa formulada pelo sujeito passivo:

1. Sobre a alegação defensiva de que há vício insanável no roteiro de auditoria empregado, culminando na nulidade da ação fiscal como se vê no do corpo do auto de infração, sob o argumento de que o próprio fiscal autua o contribuinte pela não apresentação do livro caixa, mas em outro momento exige o imposto devido pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante saldo credor, diz que da simples leitura dos autos, conclui-se ser absurda tal alegação, já que não retrata a realidade dos autos. Segundo o autuante, na presente ação fiscal contém duas infrações, oportunidade em que transcreveu os seus teores, onde não consta infração referente a multa formal pela não apresentação do livro Caixa;
2. No tocante à infração 2, referente a falta de escrituração do livro Registro de Inventário, relativo aos exercícios de 2001/2002, diz que optou em aplicar a multa por descumprimento de obrigação acessória;
3. Com relação ao ponto de vista fiscal/contábil, aduz que o presente PAF não merece ser retificado, pois está coerente e consistente com os respectivos suportes fáticos apurados no curso da ação fiscal, tal não ocorrendo quanto à tese defensiva, oportunidade em que transcreveu o teor do § 4º, do art. 4º, além dos arts. 408-L, V e 915, III, do RICMS/BA.;
4. No tocante ao argumento defensivo, segundo o qual o estoque existente no livro de Inventário respaldaria a suposta omissão de saídas de mercadorias tributáveis (fls. 131/32), esclarece que se trata de um procedimento inaceitável que jamais poderá prevalecer diante da verdade dos fatos. Como justificativa, diz que o livro de Inventário é como se fosse uma fotografia tirada do estoque da empresa em 31 de dezembro de cada ano. Frisa que, se for admitida a tese defensiva, o contribuinte poderia estourar todos os meses o seu caixa e no final do ano, num passe de mágica, ajustaria o seu estoque com vistas a torná-lo compatível com o montante do estouro;

5. Que o contribuinte é optante do regime SIMBAHIA na condição de EPP e com a Alteração nº 20, o imposto devido quando se constatar a ocorrência de prática de infrações de natureza grave, dentre elas saldo credor de caixa, será calculado aplicando-se a alíquota de 17%, deduzindo-se o crédito fiscal de 8% sobre o valor das saídas, conforme previsto no art. 19, § 1º, da Lei nº 7.357/98.

Ao concluir, requer o julgamento procedente do Auto de Infração.

## VOTO

Foi exigido imposto do autuado em razão de haver omitido saída de mercadorias tributáveis, apuradas mediante saldo credor na conta caixa (infração 1), além de ter sido aplicada a multa no valor de R\$400,00, por ter deixado de escriturar livro fiscal (infração 2).

Para instruir a ação fiscal, o autuante fez a juntada aos autos às fls. 7 a 199, além de outros documentos, dos demonstrativos de apuração do imposto, das planilhas com os saldos credores de caixa detectados, de cópias do livro caixa, onde estão escriturados os recebimentos e pagamentos realizados pela empresa no exercício de 2001, bem como de cópias de diversas notas fiscais de compras de mercadorias efetuadas nos anos de 2001 a 2003.

Em relação aos demonstrativos e planilhas, observei que o autuado deles recebeu cópias, conforme assinatura do seu preposto consignada no rodapé dos referidos documentos.

Inicialmente, sobre a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo em relação à infração 1, sob o argumento da existência de vício insanável no roteiro empregado, em que diz que o autuante autuou a empresa pela falta de apresentação do livro caixa e, em outro momento, exigiu imposto por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de saldo credor na conta caixa, não merece a minha acolhida. Como justificativa, esclareço que, com base na informação fiscal do autuante, a multa aplicada na infração 2 foi pela falta de escrituração do livro Registro de Inventário, ao invés do livro caixa, portanto, não procede o argumento defensivo. Ademais, observei que o presente lançamento não se enquadra em nenhum dos incisos e suas alíneas, do art. 18, do RPAF/99.

Com base na explanação acima, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado.

Adentrando no mérito da autuação e após analisar os elementos que instruem o PAF, o meu posicionamento a respeito das infrações é o seguinte:

Infração 1 - Entendo razão não assistir ao autuado, já que se limitou a alegar em sua defesa, que o autuante não levou em consideração no seu levantamento, o saldo inicial de caixa de cada período fiscalizado, as compras, o estoque inicial e final e as vendas realizadas, o que não elide a autuação. É que no roteiro denominado auditoria de caixa, somente deve ser levado em consideração às entradas e saídas de numerário ocorridas num determinado período, portanto, os valores do estoque inicial e final existente no estabelecimento não podem ser computados no levantamento, sob pena de sua inconsistência. Ressalto que embora o autuante para exigir o imposto do autuado somente tenha computado no seu demonstrativo as compras e as vendas, sem levar em conta as despesas gerais inerentes à atividade comercial da empresa, tal fato lhe beneficiou, já que poderia implicar em maiores saldos credores de caixa.

Quanto à alegação defensiva da não consideração pelo autuante do saldo inicial de caixa no exercício de 2001, entendo não proceder, já que o autuado não trouxe em sua defesa nenhuma comprovação da sua existência, como por exemplo, mediante cópia da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica ou do Balanço Patrimonial, onde constasse as disponibilidades existentes.

Com referência ao questionamento do autuado da utilização da alíquota de 17% pelo autuante para exigência do imposto, em detrimento da legislação do SIMBAHIA, esclareço não proceder, pelos seguintes motivos:

I - De acordo com o disposto no art. 408-L, em seu inciso V, perderá a adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (SIMBAHIA) a empresa que incorrer na prática de infrações de que tratam os incisos III, IV, V, “a” e “c”, do art. 915, cuja redação passou a vigorar a partir de 02/11/00;

II - Ora, a presente autuação se reporta a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/01 a 31/12/2003, portanto, o imposto devido por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, mediante a constatação de saldo credor na conta caixa, deve ser apurado com base no regime normal, como foi feito pelo autuante com a concessão do crédito fiscal de 8% sobre o montante das omissões, conforme previsto no § 1º, do art. 19, da Lei nº 7.3/98, com a nova redação dada pela Lei nº 8.534/02.

Ante o exposto, considero correta a exigência fiscal, já que a constatação de saldo credor de caixa, além de outras ocorrências, de acordo com o disposto no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o pagamento do imposto.

Infração 2 - Por não ter sido objeto de impugnação pelo sujeito passivo, considero o seu silêncio como um reconhecimento tácito da infração, pelo que mantenho a autuação.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração para exigir ICMS no importe de R\$17.829,66, além do pagamento da multa no valor de R\$400,00.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **272466.0026/04-2**, lavrado contra **ADILHERMILSON SOARES CARDOSO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$17.829,66**, acrescido da multa de 70%, prevista no art.42, III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além do pagamento da multa no valor de **R\$400,00** prevista no inciso XV, “d”, do mesmo artigo e diploma legal antes citados

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2004.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA