

A. I. N° - 272466.0025/04-6  
AUTUADO - VALDIMAR DA SILVA RODRIGUES  
AUTUANTE - RENATO AGUIAR DE ASSIS  
ORIGEM - INFRAZ GUANAMBI  
INTERNET - 27. 12. 2004

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0513-04/04**

**EMENTA:** ICMS. 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. O autuado não comprova a origem dos recursos. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 27/08/04, exige ICMS no valor de R\$ 9.710,38, acrescido da multa de 70%, em razão da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na Conta Caixa.

O autuado, através de seu advogado, apresenta impugnação às fls. 24 a 41, alegando, preliminarmente, 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 na conta caixa, 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, apresentando, ainda, as seguintes argumentações:

1. Transcreve o teor do art. 2º, do RPAF/99, dizendo 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. Argüi a nulidade do roteiro de auditoria empregado, justificando 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. Diz que, ao contrário, deve-se comprovar, com todos os documentos, demonstrativos, livros e tudo mais que compõe a escrita fiscal e contábil do contribuinte. Entende que 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 doutrinador, visando apoiar seu argumento;
3. No mérito da autuação, caso seja superada a preliminar, aduz que melhor sorte não terá a ação fiscal, já que agindo de forma equivocada, o autuante prendeu-se apenas a um dos roteiros de fiscalização, de menor precisão, já que ao elaborar o papel de trabalho denominado “Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)”, não levou em consideração o seguinte:

Exercício de 2002:

- a) que a empresa efetuou compras no valor de R\$ 95.541,74 e tinha como estoque inicial o valor de R\$ 3.669,69, enquanto suas vendas importaram em R\$ 56.840,66;
- b) que ao adicionar as compras ao estoque inicial e subtrair as vendas declaradas apurou-se a importância de R\$ 42.370,77, o que poderia levar o Fisco a presumir uma omissão de saídas;
- c) que, no entanto, permaneceram em estoque, conforme consta em seu livro de Inventário o montante de R\$ 53.736,00;

Exercício de 2003;

Apresentou os mesmos argumentos acima, porém, com os valores das compras, do estoque inicial e final e de vendas no respectivo exercício, concluindo que não há do que se falar em omissão de saídas, tampouco imposto a recolher;

4. Concluiu que o Auto de Infração deve ser parcialmente procedente, para cobrar a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, qual seja, declaração equivocada da DME, já que em face das provas carreadas nos autos, entende que 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%, apontando a 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 sejam levados 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 final, requer que o CONSEF declare a total nulidade do Auto de Infração e se assim não entender, julgue pela sua improcedência, ou ainda, 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, em informação fiscal (fls. 252 a 256), suscita inicialmente como preliminar de mérito, o não conhecimento da defesa apresentada, alegando falha na representação, tendo em vista a ausência da procuração original.

Prosegue dizendo que ao analisar o livro Caixa do autuado, 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 a março/02.

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

Sobre a alegação defensiva de que há vício insanável no roteiro empregado, culminando na nulidade da ação fiscal, 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, rebate dizendo que da simples leitura do autos, conclui-se ser absurda tal alegação, já que no presente processo não há cobrança de multa referente a falta de escrituração do livro Registro de Inventário;

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

1. 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, oportunidade em que transcreveu o teor do § 4º, do art. 4º, além dos artigos 408-L, V e 915, III, do RICMS/BA.;
2. No tocante ao argumento defensivo, segundo o qual o estoque existente no livro de Inventário respaldaria a suposta omissão de saídas de mercadorias tributáveis (fl. 34), 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;
3. Expõe que o contribuinte é optante do regime SIMBAHIA na condição de EPP e com a Alteração nº 20, o imposto devido quando se constata a ocorrência de prática de infrações de natureza grave, dentre elas saldo credor de caixa, deve ser calculado aplicando-se a alíquota de 17%, deduzindo-se o crédito fiscal de 8% sobre o valor das saídas, conforme previsto no art. 19, da Lei nº 7.357/98.

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

O autuado, através de seu advogado, solicitou à fl. 258, que fosse anexado aos autos cópia do instrumento de mandado, a fim de regularizar sua representação processual.

## VOTO

O presente processo exige ICMS em virtude da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na Conta Caixa.

Sobre a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, 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 deve ser acatada, uma vez que no presente processo não há cobrança de multa referente à falta de apresentação do livro Caixa ou por falta de escrituração do livro Registro de Inventário, como alega o impugnante. Ademais, o presente lançamento está revestido das formalidades legais, não se enquadrando em nenhum das hipóteses previstas no art. 18, do RPAF/99, que sujeitaria a anulação do mesmo.

Ressalto, ainda, que o autuado, através de seu advogado, solicitou à fl. 258, que fosse anexado aos autos cópia do instrumento de mandado, fato que regularizou sua representação processual, razão porque a defesa foi conhecida.

No mérito, o art. 4º, § 4º, da Lei n.º 7.014/96, preconiza que o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos 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, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Para instruir a ação fiscal, o autuante fez a juntada aos autos, 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 2002, bem como de cópias de diversas notas fiscais de compras de mercadorias efetuadas nos anos de 2002 a 2003.

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

Da análise dos elementos que instruem o PAF, 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, no entanto, no roteiro denominado “auditoria de caixa”, somente deve ser levada 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 beneficiou o autuado, já que ao se considerar as despesas mencionadas, fatalmente haveria um aumento nos saldos credores de caixa.

Quanto à alegação defensiva da não consideração pelo autuante do saldo inicial de caixa no exercício de 2002, a mesma não procede, já que o autuado não trouxe em sua defesa nenhuma comprovação da sua existência, como por exemplo, cópia da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica ou do Balanço Patrimonial, onde constassem 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, também não procede, 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 - A presente autuação, está inclusa nas hipóteses acima citadas, e se reporta a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/02 a 31/12/2003. Dessa forma, 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 corretamente feito pelo autuante, concedendo, ainda, o 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, em função de o autuado ser optante do regime simplificado de apuração SIMBAHIA.

Do exposto, considero correta a exigência fiscal, e voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **272466.0025/04-6**, lavrado contra **VALDIMAR DA SILVA RODRIGUES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 9.710,38**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2004.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO - PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA