

PROCESSO - A. I. Nº 279116.1121/04-6
RECORRENTE - ROMÃO DE SÁ SAMPAIO SOBRINHO
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0430-02/04
ORIGEM - INFRAZ BOM JESUS DA LAPA
INTERNET - 19/04/2005

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0121-12/05

EMENTA: ICMS. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. LIVRO DE INVENTÁRIO. PROVA INSUFICIENTE PARA DEMONSTRAR A ORIGEM DO SUPRIMENTO E DESCONSTITUIR A EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO REGIME DO SIMBAHIA. PERDA DA CONDIÇÃO DE OPTANTE EM RAZÃO DO SUPRIMENTO DE CAIXA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. O 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 foi comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. O Livro de Inventário, a que alude o recorrente nas suas razões recursais, é prova insuficiente para demonstrar a origem do suprimento e desconstituir a ação fiscal, especialmente porque deixou a empresa de colacionar aos autos o seu “Livro Caixa”. Não se aplica o Regime do SimBahia tendo em vista a perda da condição de optante do referido regime à empresa que apresentar suprimento de caixa de origem não comprovada, à luz do art. 408-S, do RICMS. Infração parcialmente subsistente. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a referida Decisão prolatada pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº JJF 0430-02/04, que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe.

O Auto de Infração foi lavrado imputando-se ao contribuinte a falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$17.161,54, referente aos exercícios de 1999, 2000 e 2001, em razão de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na conta “Caixa”, conforme demonstrativos e documentos de fls. 9 a 24.

O recorrente, em sua defesa, contestou a autuação, argüindo, em sede de preliminar, a nulidade da ação fiscal, sob o argumento de que existe vício insanável no roteiro de auditoria empregado, posto que, em se tratando de auditoria de Caixa, não houve, sob o ponto de vista contábil, o exame adequado da conta Caixa. Invoca o artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, para aduzir que a presunção existe se a escrituração indicar saldo credor de Caixa, ressaltando que a escrituração descrita é a feita pelo contribuinte, composta de lançamentos fiscais e contábeis, a qual, após

analisada pelo Fisco, dará subsídios para que se conclua, ou não, pela presunção. Argumenta que no caso vertente não estão presentes os pressupostos que autorizam a presunção, vez que inexiste no processo qualquer documentação que prove que essa análise foi feita, limitando-se o trabalho fiscal a elencar as vendas dos exercícios, bem como as compras efetuadas e pagas dentro do mesmo exercício. Aduz que os Conselheiros da 1^a e 2^a CJF do CONSEF já se posicionaram no sentido de que o preceito contido no artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, que trata da presunção legal para cobrar ICMS por saídas anteriores de mercadorias, não pode ser com base em simples indícios. Traz à colação o Acórdão CS nº 0177-21/02, do CONSEF, que decidiu pela nulidade do Auto de Infração, em razão de não ter havido o exame da Conta Caixa no plano contábil; por não ter sido considerado o saldo inicial de cada período, nem o total das disponibilidades; por ter sido computada a totalidade dos recebimentos e pagamentos efetuados em cada exercício fiscalizado; não ter sido comprovado que inexistiram ingressos decorrentes de outras fontes ou origens; por não ter efetuado a demonstração por período mensal de apuração; e por considerar que os demonstrativos do fluxo de caixa foram apresentados de forma parcial, incompleta e totalmente inconsistente. Nesse sentido, salienta que apresenta elementos suficientes para que se proceda a fiscalização, bem assim que o trabalho fiscal está totalmente destituído de elementos comprobatórios, invertendo o ônus da prova, invocando a lição de renomado professor sobre a prova por presunção em matéria de direito tributário, bem como decisões de Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, em caso de arbitramento, cujo processo foi considerado nulo por inobservância do devido processo legal. Assevera, ainda, que ao ser exigido de contribuinte inscrito no SimBahia imposto pelo regime normal de apuração, não foram obedecidos os princípios da estrita legalidade, da isonomia, da bitributação e da vedação ao confisco.

No âmbito do *meritum causae*, argüiu a Improcedência da autuação, fazendo-o com esteio na imprecisão do roteiro de fiscalização utilizado pelo autuante, por entender que, ao ser elaborada a demonstração das origens e aplicações dos recursos, deveria ter sido observado que as compras efetuadas nos exercícios mais o estoque inicial e subtraídas as saídas declaradas, poderia levar a uma presunção de omissão de saídas, argumentando, porém, que as mercadorias permaneceram no estoque, conforme cópia do Registro de Inventários às fls. 58 a 70. Afirmou estar equivocada a aplicação da alíquota de 17% no cálculo do débito, em virtude da empresa estar enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia), na condição de empresa de pequeno porte, recolhendo o ICMS sobre a receita bruta ajustada, nos termos do artigo 7º, inciso II, da Lei nº 7.357/98. *Pari passu*, ressalta que por ser o lançamento ato meramente declaratório, deve estar em consonância com a legislação vigente na época da ocorrência do fato gerador, aplicando-se os valores fixos correspondentes à sua faixa de receita bruta ajustada, vez que no período fiscalizado encontrava-se devidamente enquadrado no regime do SimBahia.

Citou jurisprudência do CONSEF, argumentando que houve a adequação dos levantamentos ao que determina a legislação tributária, com base nas normas previstas na Lei nº 8.534/02 e no artigo 408-L, inciso V, combinado com os artigos 408-P e 408-S, ambos do RICMS/97. Ao final, na hipótese de vir a ser superada a preliminar de nulidade, requer a procedência parcial da autuação para que seja cobrado o imposto das efetivas saídas de mercadorias, em consonância com a legislação pertinente às microempresas e empresas de pequeno porte.

Na informação fiscal, o autuante rebate as alegações defensivas sob o argumento de que não são cabíveis as argüições de nulidade do roteiro empregado, em virtude de:

1. Intimado, o contribuinte não apresentou o livro Caixa;
2. A inclusão de outras despesas, se existirem, tais como, energia, telefone, aluguel, salários, aumentariam o saldo credor de Caixa que foi apurado;

3. A DME exige a informação do saldo inicial e final de Caixa, e o contribuinte não declarou nenhum valor.
4. Ter verificado que o montante das compras foi pago dentro do próprio exercício fiscalizado;
5. Não ter sido apresentado pelo autuado as cópias das notas fiscais comprovando que houve pagamentos no exercício seguinte, salientando que, mesmo assim, se isto tivesse ocorrido, o saldo credor do exercício iria diminuir, e o saldo credor do ano seguinte iria aumentar.

Em seguida, invoca o artigo 408-L, inciso V, e artigo 408-S, do RICMS/97, para argumentar que perde o direito à adoção do tratamento tributário previsto no SimBahia, o contribuinte que apresentar saldo credor de Caixa, e que o imposto deve ser exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, ratificando, ao final, a autuação procedida e requerendo a Procedência do Auto de Infração.

O processo foi submetido à Pauta Suplementar do dia 28/09/2004, visando à realização de diligência para adequar o lançamento aos critérios do SimBahia, sendo decidido que os autos contêm todos os elementos necessários para a sua instrução e julgamento.

Através do Acórdão JJF Nº 0430-02/04, a 2ª JJF julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração, rejeitando, inicialmente, a preliminar de nulidade suscitada sob o entendimento de que o pedido não se enquadra em nenhum dos incisos do artigo 18 do RPAF/99, vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando qualquer violação ao devido processo legal e ampla defesa do contribuinte, eis que a infração imputada está em perfeita sintonia com o enquadramento legal, e se encontra devidamente instruída com prova documental, cujo roteiro de auditoria das disponibilidades empregado no trabalho fiscal se justifica (docs. fls. 9 a 11), na medida que o autuado deixou de apresentar o livro Caixa a que está obrigado a escrutar na condição de empresa enquadrada no SimBahia.

No âmbito meritório, decidiu a Colenda Junta de Julgamento Fiscal que “*da análise dos referidos demonstrativos sobressai que se trata de auditoria de Caixa, intitulada de ‘CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO EM FUNÇÃO DA APURAÇÃO DE SALDO CREDOR DE CAIXA’, na qual foram considerados como saldo de Caixa, o saldo final de Caixa mais os recebimentos, e menos os pagamentos e o saldo inicial de Caixa. Como RECEBIMENTOS foram considerados os valores das vendas declarados na DME; como PAGAMENTOS, o montante das compras declaradas na DME mais as despesas e os recolhimentos efetuados, sendo apurados nos exercícios de 1999, 2000 e 2001, os saldos credores nos valores de R\$64.677,56, R\$65.517,12 e R\$60.489,16, respectivamente. Do imposto apurado foi deduzido o crédito fiscal de 8% sobre o total da receita omitida*”. Entendeu, ainda, que “*o 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, e quando o contribuinte não comprova a improcedência dessa presunção legal, a irregularidade*”, bem como que “*o sujeito passivo não apontou qualquer erro nos números apurados no trabalho fiscal, nem comprovou a origem dos recursos utilizados para o pagamento das operações não contabilizadas, limitando-se apenas a alegar que o roteiro de auditoria empregado, por se tratar de auditoria de Caixa, não houve sob o ponto de vista contábil o exame adequado da conta Caixa, mas não trouxe aos autos cópia do livro Caixa para comprovar suas alegações*”. No que concerne aos Acórdãos lavrados pelo CONSEF acostados à peça defensória, decidiu o referido Órgão que os mesmos “*não se aplicam ao presente caso*”. Quanto ao pedido do contribuinte de que seja feita a adequação do lançamento ao quanto prescrito na legislação tributária estadual, aplicável às empresas de pequeno porte inscritas no SimBahia, decidiu a Junta que assiste razão em parte ao recorrente, vez que, a despeito de o

recorrente não ter trazido aos autos prova capaz para elidir o trabalho fiscal – o que caracteriza o cometimento da infração (inciso V do artigo 408-L do RICMS/97), sendo, pois, devido o cálculo do imposto com espeque nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais - no exercício de 1999, por se tratar de contribuinte inscrito no SimBahia e não haver previsão para considerar como omissão grave a ocorrência de estouro de Caixa, deve ser apurado o imposto pelo regime simplificado, por faixa de faturamento, com base na receita bruta (art. 386-A), resultando em redução do imposto, naquele exercício, de R\$5.820,98 para R\$188,10. Com relação aos exercícios de 2000 e 2001, embora o contribuinte estivesse enquadrado no SimBahia, tendo em vista a constatação de omissão de saídas, entendeu a Junta de Julgamento Fiscal que o imposto deve ser calculado pelos critérios estabelecidos para os contribuintes inscritos no regime normal, conforme previsto no art. 408-S, do RICMS/97, com a concessão do crédito fiscal calculado à alíquota de 8% sobre a receita omitida, nos termos do art. 408-S, § 1º, do RICMS/97, alterado pelo Decreto nº 8.413/02, mantendo a autuação fiscal relativamente àqueles exercícios.

Inconformado com a Decisão prolatada pela 2ª JJF, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, argüindo *ab initio* que os demonstrativos apresentados pelo autuante não se coadunam com o montante comercializado pelo autuado, vigorando, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, os Princípios da Verdade Material e do Informalismo, não podendo os seus Conselheiros limitarem os instrumentos de prova, sob pena de estabelecerem barreiras ao conhecimento dos fatos reais por força de regras de conduta rígidas que cerceiam a ampla defesa, sendo pacífica a jurisprudência deste Conselho da Fazenda no sentido de que em vista de provas cabais, sejam quais forem, imperioso se faz rever a ação fiscal. Colaciona à peça recursal a Ementa do Acórdão JJF nº 0143-01/04, que diz ser aplicável *in casu*. Aduz que está em perfeita regularidade no que concerne à arrecadação do ICMS, não tendo deixado, em momento algum, de recolher o imposto que reconhece como devido, como restou demonstrado com a juntada do Livro de Inventário, que satisfaz a prova da inexistência da infração ora imputada. Nova exigência fiscal se configuraria em bitributação, ato que não possui qualquer amparo legal. Alega que ainda que a legislação autorize a prática da cobrança por presunção em hipóteses extremas, faz-se mister uma análise apurada documentos existentes para que eventuais exceções sejam dirimidas, invocando, no particular, o art. 2º, do RPAF. Argumenta que é indispensável a apresentação das provas relativas aos fatos imputados como infração fiscal, conduzindo, a sua falta, à nulidade da exigência fiscal, posto que, inexistindo a prova da saída das mercadorias do estabelecimento autuado, não pode o Fisco exigir o pagamento de tributo. Trata-se de presunção *iuris tantum* que pode ser desfeita pela prova contrária, não podendo a simples verificação da existência de diferenças entre os valores contabilizados e os depósitos efetuados ser caracterizada como omissão de receita, acostando ao Recurso Voluntário Decisão relatada pelo Rel. Cons. Cândido Rodrigues Neuber. Informa que até o presente momento inocorreu qualquer diligência fiscal que apreciasse o Livro de Inventário, até porque a 2ª JJF sequer tomou conhecimento da cópia de tal documento contábil que fora apresentado acompanhando a defesa. Verifica-se, no seu entendimento, que as mercadorias supostamente saídas sem declaração ainda permanecem em estoque, consoante demonstrado na peça defensiva inicial, donde se deflui a total improcedência do presente Auto de Infração. Alega que se por absurdo for superada a preliminar de nulidade suscitada, imperioso se faz a cobrança do imposto com base no regime simplificado de apuração, tendo a Colenda 2ª Junta se equivocado ao exigir do recorrente imposto com base no regime normal de apuração. Isso porque a irregularidade apontada no presente lançamento – saldo credor de caixa – à luz dos arts. 19, *caput*, e 15, V, da Lei nº 7.357/98, bem como do art. 915, III, do RICMS, não se caracteriza como infração de natureza grave, eis que impõe multa de 70%, uma das menores, visto que existem outras que chegam ao patamar de 150%. Traz à lume a disposição constante no art. 20, da Lei nº 7.357/98, para justificar que a exclusão de contribuinte do Regime Simplificado de Apuração do ICMS será feita mediante comunicação do sujeito passivo ou de ofício, o que inocorreu até a presente data, vez que permanece o recorrente no regime

simplificado de apuração do imposto, carreando aos autos decisões que balizariam a sua insurgência. Outrossim, se a eminente Câmara de Julgamento Fiscal Negar Provimento aos argumentos acima expendidos, deverá cobrar imposto pelo Regime Normal de Apuração somente a partir de NOV/2000 a DEZ/2001, e não de JAN/2000 a DEZ/2001, como interpretou equivocadamente a 2^a JJF. Pugna, preliminarmente, pela nulidade total do Auto de Infração, e, superada a preliminar, no mérito, postula pela total Improcedência do presente Auto de Infração. Por fim, caso a Câmara de Julgamento Fiscal entenda pela Procedência do Auto de Infração em apreço, requer seja o mesmo julgado parcialmente procedente, em face da cobrança indevida do pelo Regime Normal de Apuração haver ocorrido em período anterior à alteração da norma tributária vigente a partir de Novembro de 2000, reiterando o pedido de apreciação das provas juntadas aos autos, mais especificamente o Livro de Inventário do recorrente, não apreciado pela Colenda 2^a Junta de Julgamento Fiscal.

Em seu Parecer, o representante da PGE/PROFIS entende, inicialmente, que a alegação do autuado de que caberia ao Fisco fazer a prova dos fatos sujeitos à presunção legal é absolutamente equivocada, vez que o ônus da prova, nesse caso, é do contribuinte, em razão da presunção em favor da legalidade do ato administrativo, à luz do art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. No caso vertente, verifica-se que o autuado não desincumbiu de fazer prova contrária à presunção de omissão de saídas de mercadorias, olvidando-se de demonstrar a origem do suprimento de caixa e, ainda, de carrear aos autos o tão falado livro caixa, que é o esteio de toda a defesa lançada nos autos. No que tange ao erro no roteiro de auditoria, não há como prosperar a tese do recorrente, posto que a mesma não se desincumbiu de carrear aos autos os documentos indispensáveis à dinamização de um roteiro diferente e, ademais, não fez a prova necessária à comprovação da origem dos recursos que supriram o caixa do mesmo. Com referência à questão da aplicação do regime do SimBahia, preconiza o RICMS a perda da condição de optante daquele regime à empresa que apresentar suprimento de caixa de origem não comprovada, devendo ser aplicada a alíquota normal, como se depreende da análise do art. 408-S, daquele Diploma Legal, razão pela qual opina pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário, com a ressalva devidamente exposta na Decisão do CONSEF em relação ao exercício de 1999, em face da norma vigente à época.

VOTO

A autuação ora debatida versa sobre a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da constatação de saldos credores na Conta Caixa.

Inicialmente, aduz o recorrente, em sua peça recursal, que caberia ao Fisco Estadual o ônus de provar os fatos sujeitos à presunção legal.

Razão não assiste ao recorrente. Senão, vejamos.

Preceitua o art. 334, do Diploma Processual Civil Brasileiro, *ad litteram verbis*:

“Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

....

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.”

Pari passu, o legislador estadual fixou as situações em que se milita a presunção em favor da legalidade do lançamento administrativo, deslocando, no particular, o ônus da prova ao contribuinte, objetivando consolidar o controle, de forma eficaz, das fraudes fiscais.

Assim é que, estatui o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, com clareza solar, que:

“Art. 4º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

....

§ 4º 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 inexistência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”

Ora, salta aos olhos, pois, que a ação fiscal ora vergastada se enquadra totalmente no âmbito da presunção acima descrita, sendo manifesto que caberia ao recorrente, o que efetivamente não ocorreu, fazer a prova do fato constitutivo do seu direito.

Não logrou êxito o recorrente em conseguir provar, em sentido contrário, a presunção de omissão de saídas de mercadorias, quedando-se inerte em demonstrar a origem do suprimento de caixa, bem como de carrear aos autos o seu Livro Caixa, objeto de toda a defesa lançada nos autos.

A simples juntada aos autos do Livro de Inventário do recorrente não tem o condão de desconstituir a ação fiscal e, principalmente, de descharacterizar a exigência do imposto devido, posto que, por se tratar a infração de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por intermédio de saldo credor de caixa, a prova cabal para elidir a procedência da ação fiscal seria a colação aos autos do Livro Caixa, o que não ocorreu na instrução do presente feito, não tendo o recorrente, pois, feito a indispensável comprovação da origem dos Recursos que supriram o seu caixa.

No que concerne à argüição de que houve erro no roteiro de auditoria, não há como prosperar a tese do recorrente, vez que o mesmo não apontou qualquer erro nos números apurados no trabalho fiscal, nem comprovou a origem dos recursos utilizados para o pagamento das operações não contabilizadas, limitando-se, apenas, a alegar que o roteiro de auditoria empregado, por se tratar de auditoria de Caixa e sob o ponto de vista contábil, não ocorreu o exame adequado da conta Caixa, tendo deixado, como visto, de colacionar aos autos os documentos indispensáveis à dinamização de um roteiro diferente.

Com relação à argüição do recorrente de que *in casu* deveria ser aplicado o Regime do SimBahia, raso de fundamentação válida se apresenta o questionamento, visto que preconiza a lei, especialmente o RICMS, a perda da condição de optante do regime à empresa que apresentar mercadorias de conta Caixa de origem não comprovada, aplicando-se, nessa hipótese, a alíquota normal, o que sói acontecer no caso vertente.

Nesse sentido, prescreve o art. 408-S, do RICMS:

“Art. 408-S. Quando se constatar qualquer das situações previstas nos arts. 408-I, 408-M, 408-P e 408-R, o imposto será exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos que derem causa ao desenquadramento.”

Ex positis, com espeque no Parecer emitido pela PGE/PROFIS, voto pelo CONHECIMENTO e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo *in totum* a referida Decisão que decretou a PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração nº 279116.1121/04-6, lavrado contra ROMÃO DE SÁ SAMPAIO SOBRINHO.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279116.1121/04-6, lavrado contra **ROMÃO DE SÁ SAMPAIO SOBRINHO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$11.528,66**, sendo R\$188,10, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e mais R\$11.340,56, 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, 04 de abril de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIERO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS