

**PROCESSO** - A. I. Nº 206935.0023/04-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ATACADÃO ARAÚJO MARTINS LTDA.  
**RECORRIDOS** - ATACADÃO ARAÚJO MARTINS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0181-01/05  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 04/11/2005

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0368-11/05

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente caracterizada. 2. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Refeitos os cálculos em decorrência da comprovação do número de empregados. Infração parcialmente subsistente. 3. NULIDADE. ARBITRAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO MONTANTE REAL DA BASE DE CÁLCULO. Não comprovada a impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo, através da aplicação dos roteiros normais de fiscalização. Inexiste motivo para a adoção do arbitramento da base de cálculo do imposto. Infração nula. 4. 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. Refeitos os cálculos, considerando-se o crédito presumido de 8%, previsto no art. 19, §1º, da Lei nº 7.357/98. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitas as preliminares de nulidades. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício interpostos para modificar o Auto de Infração em lide, lavrado em 22/06/2004, para exigir imposto no valor total de R\$411.075,43, decorrente das seguintes irregularidades:

1. Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS, no valor de R\$13.212,35, devido em razão de responsabilidade supletiva, referente às aquisições de outra unidade da federação de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em virtude de Convênio ou Protocolo, tendo sido feita a retenção a menos, após esgotados todos os meios de cobrança do contribuinte substituto interestadual. Período relativo a janeiro 2002 a abril de 2004, levantamento efetuado com base nas notas fiscais de compra de mercadorias tributáveis, comprados com os comprovantes de recolhimentos, DAE`s.
2. Recolheu a menor o ICMS, no valor R\$2.649,79, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia). Período relativo aos exercícios de janeiro de 2002 a abril de 2004, apurado através das notas fiscais de compras e

vendas comparado com os comprovantes de recolhimentos – DAE's, conforme demonstrativo de débito, anexos.

3. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$65.673,50, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil. Refere-se ao livro Registro de Inventário sem apresentar e/ou escriturar, referente ao exercício de 2003. Arbitramento aplicado na forma do art. 937, Inc. I, combinado com o art. 938, Inc. I, com base nas informações econômicas e fiscais apresentada através de DME's, fornecidas pelo contribuinte, previstas no § 6º, do art. 938, todos do RICMS/97.
4. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, com imposto devido no valor de R\$329.539,79. Período de janeiro a dezembro de 2002, apurado através de levantamento no livro Caixa escriturado pela autuado com base nos demonstrativos e comprovantes de pagamento e recebimento.

A 1ª JJF ao iniciar seu julgamento afasta a preliminar de nulidade, argumentando que os equívocos existentes foram corrigidos, inclusive pela diligência da ASTEC, de modo que nenhum vício especificado no art. 18, do RPAF pode ser argüido para a caracterização de nulidade.

Em seguida passa a analisar cada infração apontada:

INFRAÇÃO 1 – Acusa o recolhimento a menos da antecipação tributária, referente a aquisição de mercadorias em outra unidade da federação.

Aduz que o autuado alega a existência de equívocos na aplicação da alíquota de 17%, sobre produtos que compõem a cesta básica do governo; equívoco em considerar vinagre como bebida alcoólica, com imputação da alíquota de 25%, e mais o fato de ter o contribuinte já ter requerido o parcelamento do imposto devido por substituição objeto desta ação fiscal, inclusive com o seu pagamento parcial.

A JJF reconhece o erro da fiscalização ao considerar vinagre como bebida alcoólica, tendo a ASTEC em diligência empreendida, feito os cálculos, bem como reconhecida a Denúncia Espontânea alegada pelo autuado, tendo apurado o valor de R\$7.710,50, em vez de R\$13.212,35, originalmente estipulado.

Em relação ao macarrão, verificou o diligente que a empresa comercializa tanto a espécie enquadrada na cesta básica, quanto o pré-cozido (alíquota de 17%). Embora o autuante tenha efetuado o levantamento das duas espécies, somente foi apurada diferença no macarrão pré-cozido. Portanto, sendo correto o procedimento do autuante.

Entretanto, informa o ilustre relator, no demonstrativo apresentado na diligência, devem ser corrigidos os valores dos débitos referentes aos meses de março e dezembro de 2002, restando parcialmente caracterizada a presente infração no valor de R\$4.365,55.

INFRAÇÃO 2 – Indica o recolhimento a menos do ICMS, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no SimBahia.

Em relação ao fato de não ter o autuante considerado o número correto de empregados, que são 18, com direito ao desconto de 25%, entende a Junta que deve acolher, pois o autuado, em sua última manifestação, após diligência realizada, acostou guias de recolhimento do FGTS, propiciando ajustes no levantamento, que conduziram a caracterização parcial da infração 2 no valor de R\$1.353,52.

INFRAÇÃO 03 - Exige ICMS em decorrência de omissão de saídas mercadorias tributáveis, apurada por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco do livro Registro de Inventário.

Em sua defesa alega o autuado que, embora o livro de inventário, tenha sido apresentado, apenas no exercício de 2003, optou-se pelo arbitramento, o que de logo prova a sua impropriedade já que em outros exercícios foi possível aplicar outros roteiros de auditoria. Salaria que a jurisprudência do CONSEF é que a simples ausência do livro de Inventário não enseja a prática do arbitramento.

A JJF assevera que o arbitramento da base de cálculo do ICMS está fundamentado em indício de prova e não em prova documental, através de processo regular, nos termos da legislação aplicável, e que a jurisprudência consubstanciada nas decisões reiteradas deste Conselho de Fazenda, através das Juntas de Julgamentos Fiscais, Câmaras de Julgamento Fiscal e da Câmara Superior, nos julgamentos reiterados dos litígios decorrentes de lançamentos fiscais, sendo matéria objeto da SÚMULA CONSEF Nº 05, é no sentido de que o arbitramento constitui um procedimento excepcional.

Sendo sua aplicação condicionada à impossibilidade de aplicação de qualquer outro método de auditoria, quando ocorrer a falta de apresentação ao fisco da escrita fiscal ou contábil ou dos documentos comprobatórios dos registros, ou quando comprovada sua imprestabilidade em virtude de vícios, erros ou deficiências dos lançamentos fiscais ou contábeis.

Acrescenta que o art. 22 da Lei nº 7.014/96, em consonância com o CTN e a Lei Complementar nº 87/96, estabelece quando e como deve ser feito o arbitramento. Os requisitos a serem observados para o arbitramento e os métodos a serem seguidos pelo fisco estão contidos nos art. 937 e 938 do RICMS/97.

Consta dos autos que o contribuinte entregou todos os elementos necessários ao desenvolvimento da auditoria, fato comprovado especialmente em relação à infração 4 na qual é exigido imposto decorrente de omissão de saída, apurada mediante a aplicação do roteiro da Auditoria de Caixa. Logo, existindo os livros e documentos que permitiam a aplicação de outro método de auditoria, como por exemplo, o roteiro de Auditoria de Caixa, não poderia ser utilizado o regime do arbitramento para a apuração da base de cálculo do imposto.

Com os argumentos assinalados decide a JJF pela nulidade desta infração, 3, recomendando, entretanto, a renovação do procedimento fiscal livre de falhas e incorreções.

INFRAÇÃO 4 – Imputa ao autuado a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa.

Com a apresentação dos argumentos defensivos e seu respectivo acolhimento, com a elaboração de nova planilha de cálculo pelo fiscal autuante, o imposto cobrado foi reduzido de R\$329.539,79 para R\$58.726,31.

Em relação ao argumento defensivo de que o imposto já teria sido cobrado na infração 2, o mesmo não pode ser acolhido. Na infração 2 é exigido o imposto decorrente das operações realizadas com emissão de notas fiscais, ou seja, valores declarados pelo autuado. Na infração em tela, exige-se imposto decorrente de omissão de saídas, ou seja, vendas realizadas sem a emissão das notas fiscais.

Quanto à alíquota aplicada de 17%, agiu corretamente o autuante, afirma a JJF, uma vez que se trata de infração de natureza grave, para qual a legislação em vigor determina a aplicação da mesma.

Logo, conclui, que a infração 4 restou parcialmente caracterizada, no valor de R\$59.726,31. Diante do exposto, vota pela Procedência em Parte da autuação, para que sejam exigidos os seguintes valores: Infração 1 R\$4.365,55; infração 2 R\$1.353,53 e infração 4 R\$59.726,31.

Em sede de Recurso Voluntário, o autuado, oro recorrente, impugna a Decisão da 1ª JJF, quanto a Decisão do item 4 do Auto de Infração, atribuindo a esta autuação vícios de nulidade que a sujeita à improcedência. Ratifica as alegações usadas em sua inicial de defesa, afirmando que não houve análise da conta caixa, e que as conclusões do fiscal autuante por omissões, são inexistentes.

No mérito, diz se tratar de empresa de pequeno porte, e que a exação partindo de mera presunção decorrente de uma auditoria de caixa, estaria penalizando o recorrente com a incidência de ICMS sobre produtos anteriormente tributados pelo regime de substituição tributária ou por antecipação, inclusive, já objeto da infração 1.

Aduz que em se tratando de empresa registrada no SimBahia, e não tendo cometido nenhuma falta grave, descabe a aplicação da alíquota normal, além de merecer os créditos fiscais a que faria jus nos períodos fiscalizados.

Ao finalizar, requer a nulidade total do Auto de Infração, ou sua improcedência parcial, com a cobrança do tributo apenas sobre as reais saídas de mercadorias, considerando sua característica de empresa de pequeno porte.

A digna representante da PGE/PROFIS rejeita a preliminar de nulidade, afirmando que a auditoria de caixa foi realizada seguindo os trâmites normais, com análise dos documentos e livros fiscais da empresa, inclusive o livro caixa, todos anexados aos autos.

Diz que apesar da declaração do contribuinte de que não possuía escrita contábil, pois pagava imposto pelo lucro presumido, não impediu que o agente fazendário realizasse uma análise apurada das operações da empresa, da receita auferida e dos gastos realizados, tudo devidamente documentado. A identificação de saldo credor de caixa, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

O art. 2º, § 3º, do RICMS, determina a presunção, como no caso em tela o contribuinte não comprovou a origem do saldo, impõe-se a aplicação da lei. Foi o que aconteceu, no caso presente, quando o sujeito passivo apenas se limitou a argumentar a existência de outras receitas sem, contudo, delas apresentar provas.

No mérito, a ilustre procuradora afirma não proceder a alegação de bitributação trazida pelo recorrente, pelo fato da exação incidir sobre produtos subordinados à antecipação ou substituição tributária. Ora, se não comprovada pelo contribuinte a saída de mercadorias mediante a escrituração e emissão dos documentos fiscais, não pode o fisco identificar que mercadorias são essas, se já tributadas ou não. Também, não se pode afirmar que tais itens já estariam sendo objeto de tributação quando da infração 1, diz a representante da PGE/PROFIS, tratar-se de hipóteses diversas, no caso da infração 1 figuram como fatos geradores operações comerciais devidamente escrituradas, porém sem o recolhimento do imposto, no caso da infração 4, tributa-se vendas não escrituradas.

Por derradeiro, a impugnante alega que não poderia lhe ter sido aplicada a alíquota de contribuinte normal já que é inscrito no SimBahia, esquecendo-se do que estatui o art. 19, da Lei nº 7.357/98, que estabelece que, no caso de cometimento de infrações graves, o tratamento dado será o de empresa não inscrita no referido programa, ou seja em sua condição normal.

Por outra parte, aduz a ilustre procuradora, que ao aplicar a alíquota de 17%, está correto o procedimento do agente tributário, porém equivocou-se quando não inclusão em suas planilhas o crédito de 8%, no cálculo do tributo, como determina o art.19, § 1º, da Lei nº 7.357/98.

Para concluir, a ilustre procuradora opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, para que seja mantida a Decisão da 1ª Instância, excetuando-se a infração 4, em relação a qual devem ser refeitos os cálculos do lançamento, considerando-se o crédito de 8% a que faz jus a empresa, tudo de acordo com o art. 19, da Lei nº 7.357, e no art. 408-S do RICMS.

## VOTO

O recorrente interpôs Recurso Voluntário para impugnar a Decisão proferida pela 1ª Jf, relativa à infração 4, arguindo vícios de nulidade e sua improcedência.

É afirmação do recorrente de que não houve análise contábil da conta caixa. De fato é verdade, mas, de total responsabilidade do recorrente, que declarou não possuir escrita contábil, pois pagava seus impostos pelo lucro presumido, dando margem a que o agente fazendário realizasse sua tarefa, devidamente documentada a partir de fluxo de caixa por ele realizado.

Sendo que a omissão na apresentação da conta caixa, não causou prejuízo a autuação, pois o fiscal autuante realizou uma completa análise das operações da empresa, tanto das despesas realizadas como das receitas auferidas, conforme demonstrado no fluxo de caixa por ele construído.

Como o recorrente não documentou a origem do saldo credor de caixa, levantado pelo fiscal autuante, impõe-se a caracterização da presunção art. 2º, § 3º do RICMS, estando dessa forma afastada a nulidade suscitada.

No mérito, a alegação de bitributação levantada, pelo fato de que essa autuação está fazendo incidir tributo sobre produtos subordinados à substituição ou à antecipação tributária, não deve prosperar, pois o contribuinte não comprovou a saída de mercadorias mediante a devida escrituração fiscal e emissão dos documentos pertinentes. Inexistem provas do alegado prévio pagamento do imposto.

Quanto ao enquadramento do contribuinte na categoria normal, está em perfeita consonância com o que estabelece o art. 19, da Lei nº 7.357/98, bem como o art. 408-L, c/c art.408-P c/c art. 915, V do RICMS. A infração incorrida pelo recorrente é de categoria grave, portanto, sujeita-lhe às penas contidas nos dispositivos legais acima declinados, de aplicação da alíquota de 17%, para o cálculo do ICMS devido pelo contribuinte.

Todavia, concordo com opinativo da ilustre procuradora, também no que concerne ao equívoco a aplicação da lei, já que o fiscal autuante aplicou apenas a sansão, enquadrando o contribuinte na categoria de cliente normal com aplicação da alíquota do ICMS de 17%, não considerando o crédito a que tem direito o recorrente de 8%, tudo conforme com a Lei nº 7.357/98.

Portanto, com a consideração dos créditos a que tem direito o recorrente, conforme demonstrado abaixo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício requerido pela JJF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10.10.00.

Base Cálculo	Alíquota %	ICMS Exigido	Crédito 8%	ICMS Devido	Multa %
13.507,27	17%	2.296,24	1.080,58	1.215,656	70%
03.727,51	17%	633,68	298,20	335,48	70%
27.046,00	17%	4.597,82	2.163,68	2.434,14	70%
15.588,46	17%	2.650,04	1.247,08	1.402,96	70%
44.649,98	17%	7.590,50	3.572,00	4.018,50	70%
65.100,80	17%	11.067,14	5.208,06	5.859,08	70%
41.002,26	17%	6.970,38	3.280,18	3.690,20	70%
33.579,44	17%	5.708,50	2.686,36	3.022,14	70%
41.779,92	17%	7.102,59	3.342,39	3.760,20	70%
26.319,77	17%	4.474,36	2.105,58	2.368,78	70%
17.238,38	17%	2.930,52	1.379,07	1.551,45	70%
TOTAL ICMS DEVIDO				29.658,59	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206935.0023/04-0, lavrado contra **ATACADÃO ARAÚJO MARTINS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$35.377,66**, acrescido das multas de 50% sobre R\$1.353,52, de 60% sobre R\$4.365,55 e de 70% sobre R\$29.658,59, previstas no art. 42, I, “b”, item 3, II, “f” e III, respectivamente, da Lei nº 7014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de outubro de 2005.

ANTONIO FERREIRA FREITAS – PRESIDENTE

EDUARDO NELSON DE ALMEIDA SANTOS – RELATOR

ADRIANA LOPES VIANNA DIAS DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS