

A. I. Nº - 206951.0003/05-0  
AUTUADO - SUPERMERCADO NOVA ECONOMIA LTDA.  
AUTUANTE - GERALDA INÊS TEIXEIRA COSTA  
ORIGEM - INFAS V CONQUISTA  
INTERNET - 06/10/05

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0071-05/05**

**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. O contribuinte não comprovou a idoneidade de contrato trazido aos autos como suposta fonte de recursos. O sujeito passivo tributário também não elidiu a acusação de lançamento em duplicidade nos seus livros contábeis das vendas feitas através de cartão de crédito ou débito. 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, cabe ao destinatário efetuar o seu pagamento quando da sua entrada no território deste Estado. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO FIXO. FALTA DE PAGAMENTO. É devido o pagamento do imposto, a título de diferença de alíquota, nas aquisições interestaduais de bens destinados a integrar o ativo fixo. Infração confirmada. 4. CRÉDITO FISCAL À MAIS. Comprovado que o crédito do imposto referente à antecipação parcial foi utilizado a maior. Infração confessada pelo autuado. 5 DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. A jurisprudência predominante neste CONSEF, é no sentido de admitir as notas fiscais colhidas pelo sistema CFAMT como meio hábil de prova. Infração não elidida pelo contribuinte. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração confirmada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 07/06/2005, exige ICMS no valor de R\$87.614,49, além de ter sido aplicada a multa no valor de R\$643,68, em razão das seguintes irregularidades:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, com ICMS devido de R\$84.500,28, apurada mediante de saldo credor de caixa. Em complemento à acusação, a autuante consignou que o autuado lançou no Caixa todas as vendas como se fossem à vista. E no fim do mês registrou como OUTRAS RECEITAS o recebimento das vendas com cartão de crédito, conforme Demonstrativo de Auditoria de Caixa (Anexo 1 à fls 12/39), Livro Razão Analítico, Extratos Bancários, Livro Registro de Saídas de Mercadorias e Redução Z (resumo diário de vendas, amostragem);
2. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de fevereiro a abril e outubro a novembro de 2004, referente às notas fiscais escrituradas no livro REM, exigindo ICMS no valor de R\$1.166,60;
3. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de biscoitos provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de maio a junho e novembro de 2004, exigindo ICMS no valor de R\$754,26;
4. Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$450,85 em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. A autuante observou que o recolhimento foi a menor em decorrência de utilização do crédito a maior no mês de junho, referente à antecipação parcial, conforme Demonstrativos de Cálculo DAEs, extratos de pagamento e Livro RAICMS ( anexo VI, fls 75/86 e 828/830 do PAF);
5. Deixou de efetuar o recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, conforme notas fiscais e demonstrativo de cálculo (anexo V, fls.87/95 do PAF) exigindo ICMS no valor de R\$742,50;
6. Falta de registro de entradas de mercadorias tributáveis, conforme notas fiscais, livro REM e demonstrativos (anexo V, fls.96/101 do PAF), exigindo multa de R\$639,98;
7. Omissão de registro de entradas de mercadorias não tributáveis, conforme notas fiscais, livro REM e demonstrativos (anexo V, fls.96/101 do PAF), exigindo multa no valor de R\$3,70;

O autuado impugna o lançamento fiscal, fls. 838 a 847 dos autos, alegando, inicialmente, que acata a autuação quanto aos itens 2, 3, 4,5 e 7, juntando ao PAF cópia do DAE com o pagamento feito referente a esses itens (fls.848).

Insurgindo-se contra a exigência contida na infração 1, aduz que as presunções, mesmo quando legalmente autorizadas, assentam-se em elementos factuais, dados concretos, objetivos e coincidentes, sólidos em sua estruturação, não em opção simplista de indução.

Diz que a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, com base no levantamento feito pelo fisco, imprescinde, para sua subsistência, de prova direta da operação que deu causa a presunção, não sendo fundado o presente lançamento. Expõe entendimento da 2<sup>a</sup> Câmara Permanente de Recursos Fiscais (MG), que ao apreciar recurso de nº 805/92, decidiu que a simples presunção não caracteriza o ilícito fiscal. O levantamento deve revestir de elementos técnicos e legais, para produzir efeitos positivos.

Preleciona sobre o fato econômico-jurídico que gera a obrigação de pagamento do ICMS, concluindo que este em geral decorre das saídas de mercadorias. Assim, o procedimento

esperado do Fisco Estadual seria a realização de levantamento quantitativo de estoques, através do qual se poderia quantificar possível omissão de saídas de mercadorias.

Assevera que os livros contábeis e fiscais da empresa comprovam que não houve qualquer omissão, estando todas as suas operações mercantis devidamente escrituradas. Insiste em que não se comprovou a ocorrência da infração descrita no item 1 e que esta só se comprovaria com a auditoria de estoques. Observa que a auditora fiscal ao não adotar o procedimento de auditoria de estoques e, em assim agindo, não seguir os mandamentos legais, imputou ao ato falha na formulação, pois não observou os fundamentos científico-jurídicos característicos a este procedimento de exame.

Relata que a constituição do crédito tributário está vinculada a sua existência de fato, e deverá ser comprovada por aquele a quem cabe efetuar o lançamento. Informa que isto não ocorreu no presente lançamento de ofício, tendo sido este fruto de uma fiscalização ausente de embasamentos técnicos. Anota que a autuante presumiu a venda de mercadorias sem nota fiscal, não fazendo qualquer prova a respeito.

Colaciona jurisprudência do TJES e do STF, a primeira decidindo que o valor econômico das mercadorias lançadas no livro Registro de Inventário não pode ser utilizado aprioristicamente como presunção legal ou ficção da base de cálculo, quando inidôneos os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte; a segunda acordando que a existência de passivo fictício é relevante para o Imposto de Renda, mas não funciona em relação ao ICMS, que demanda a prova de uma operação mercantil como seu fato gerador próprio.

Explica que a eficácia da ação fiscal está apoiada no poder coercitivo que o sujeito passivo detém para exigir o cumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo. Conclui que a falta de apresentação de prova ou falha na elaboração do elemento probante, no procedimento investigatório, vulnera o ato por vício formal, conduzindo a insubsistência, e que assim este deve ser julgado.

Observa que a conduta infratora supostamente praticada foi baseada apenas na análise da conta Caixa, através da qual foi apurado saldo credor, referente ao dia 11.01.2004, no valor de R\$146.000,83, decorrente de um lançamento de crédito no valor de R\$393.216,37. Informa que a empresa se constituiu no dia 09/12/2003, registrando-se no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas e na Junta Comercial da Bahia, em 16/12/2003, tendo iniciado suas atividades a partir do dia 11/01/2004. Ressalta que no mesmo dia em que iniciou suas atividades, adquiriu mercadorias para comercialização no valor de R\$370.889,50 junto à empresa Supermercado Economia do Lar, conforme nota fiscal de nº 005557, e que esta foi lançada indevidamente na conta Caixa, quando o correto seria a conta Fornecedores. Reconhece o erro de lançamento cometido pela empresa, acrescentando que como se trata de uma compra a prazo foi firmado contrato com o fornecedor, denominado de “Contrato de Abertura de Linha de Crédito Para Aquisição de Mercadorias”, anexando cópia reprodutiva do contrato.

Sustenta que a própria Norma Brasileira de Contabilidade – NBC, dispõe sobre a correção de erro, devidamente comprovado, na escrituração contábil. Aponta que após a correção do erro apontado, a empresa passa a contar com recursos em montante suficiente para fazer frente aos saldos credores descritos pelo Fisco, não havendo mais omissão.

Manifesta a opinião de não ter a Fazenda Pública Estadual sofrido qualquer espécie de prejuízo, porquanto não houve má-fé por parte da empresa.

Acerca da infração 6, tomando conhecimento dos fatos a ele imputados, diz que as mesmas não foram “pedidas” pela empresa, solicitando ao fisco que peça as empresas emitentes os canhotos comprovando a entrega da mercadoria, bem como o pagamento das mesmas.

Finaliza, requerendo a improcedência das infrações 1 e 6, reconhecendo as demais.

A autuante ao prestar a informação fiscal, fls. 856 a 859 dos autos, assim se manifestou para contrapor os argumentos defensivos:

Infração 1 – Inicia sua fundamentação dizendo que o contrato celebrado pelo autuado com seu antecessor, versando sobre a aquisição de estoques de mercadorias (nota fiscal de nº 005557), não foi registrado na Junta Comercial, e que na nota fiscal não consta se a venda foi feita à vista ou a prazo. Menciona outro contrato, celebrado com o avô do sócio majoritário dessa empresa, dizendo que o pagamento previsto para julho de 2004 não foi efetuado. Faz alusão a integralização do Capital Social, afirmando que considerou verídicas as informações ali contidas, beneficiando assim o autuado.

Mantém a autuação quanto a esta infração, dizendo que houve duplicidade de lançamento, relativo as vendas efetuadas através de cartão de crédito, tendo sido computadas essas vendas como se a vista fossem, no momento das saídas, e lançadas, quando do recebimento, como Outras Receitas e Receitas Eventuais. Diz que o contribuinte assim procedeu para ocultar omissão de saídas. Observa que o saldo credor não se deu só em janeiro, mas que ocorreu em setembro, outubro e dezembro.

Ressalta que selecionou os lançamentos feitos no Razão Analítico da empresa, referente a cheques compensados e depósitos feitos junto à Caixa Econômica e ao BRADESCO, constatando só aí uma diferença de R\$408.326,86, o que, mais uma vez, comprova a omissão. Justifica o procedimento de auditoria de Caixa adotado, dizendo amparada na legislação.

Contradiz a argumentação da defesa sobre o início das atividades comerciais da empresa em 11/01/2004, mencionando as compras feitas em 06 e 09/01, e os pagamentos efetuados em 06 e 08/01/2004.

Diz que adotou justamente os procedimentos preconizados pela Norma Brasileira de Contabilidade – NBC para a correção de lançamento, motivo pelo qual entende que não se deva acolher as razões defensivas.

Quanto a infração 6, diz que cabe ao autuado provar que não efetuou as compras, bastando para tanto solicitar a comprovação junto aos emitentes, que são seus fornecedores.

Em virtude da autuante ter apresentado, apenas com fins ilustrativos, relação com os cheques compensados e depósitos feitos junto à Caixa Econômica e ao BRADESCO, constatando nesta uma diferença de R\$408.326,86, o contribuinte foi novamente intimado a se manifestar. Volta a se pronunciar pela improcedência das autuações quanto aos itens 1 e 6, anexando a mesma relação elaborada pela autuante e dizendo que esta não reflete a realidade.

## VOTO

O contribuinte foi autuado por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada mediante de saldo credor de caixa; Pela falta de 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 no Anexo 69 a 88; Pela falta de recolhimento do imposto em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto; Por ter deixado de efetuar o recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento e pela falta de registro de entradas de mercadorias tributáveis e não tributáveis.

Na Infração 1, o autuado é acusado de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante de saldo credor de caixa. É uma presunção admitida por lei, conforme § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, o qual abaixo transcrevo:

“Art. 4º ...

*§ 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 existência 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 cartões 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”.*

Esclareço que cabe ao fisco estadual e não ao contribuinte, decidir qual o procedimento mais conveniente, considerando para tanto os elementos que dispõe e o objetivo da auditoria. Não procede assim apelo da defesa pela realização de auditoria de estoques ao invés da apuração do Caixa. É uma prerrogativa da fiscalização estadual.

O defendente não apresentou prova cabal capaz de legitimar o “Contrato de Abertura de Linha de Crédito Para Aquisição de Mercadorias”, excluindo assim a correção feita pela autuante, com o conseqüente saldo credor em janeiro de R\$177.301,97. Aponta a autuante que o referido contrato não está registrado na Junta Comercial, e que na nota fiscal não consta se a venda foi feita à vista ou à prazo. Observo que a função do registro em Cartório ou Junta Comercial é tornar o contrato oponível a terceiros, se transformando em um instrumento válido e eficaz. A simples falta de registro não é condição para a glosa feita pela autuante, mas sim a junção de uma série de elementos: o fato de não constar na nota a forma de venda – se à vista ou à prazo, a apropriação como pago à vista no Livro Caixa, a falta de apresentação de provas deste contrato ter se efetivado – o registro na contabilidade do Vendedor, a comprovação de pagamento das parcelas e , por fim, o não registro do mesmo.

Quanto a duplicidade de lançamento, relativo as vendas efetuadas através de cartão de crédito, observo que o autuado não contestou este item, limitando-se a argumentar que possuía montante suficiente para fazer frente aos custos e despesas incorridos. Do confronto entre o Razão Analítico e o Livro de Saídas, constato que as vendas foram apropriadas como se a vista fossem. Assim, o registro de vendas em cartão como OUTRAS RECEITAS caracteriza a duplicidade de lançamentos.

Mantendo a autuação quanto ao item 1.

Quanto a alegação defensiva de não ter realizado as aquisições das mercadorias constantes nas notas fiscais acostadas ao PAF, colhidas pelo sistema CFAMT, entendo que não deve ser acolhida, pois o autuado, mais uma vez, não apresentou qualquer elemento de prova. Ademais, o Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, através de diversos Acórdãos publicados, já consolidou a jurisprudência em relação à admissão como meio de prova das notas obtidas pelo CFAMT. Mantendo assim a autuação quanto ao item 6. Corrijo apenas o dispositivo de multa aplicada, substituindo a aplicada pela autuante pelo inciso XI do art.42 da Lei nº 7014/96.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração para exigir ICMS no importe de R\$87.614,49, além do pagamento da multa no valor de R\$643,68, devendo ser homologado os valores efetivamente pagos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206951.0003/05-0, lavrado contra

**SUPERMERCADO NOVA ECONOMIA LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$87.614,49**, acrescido das multas de 70% sobre R\$84.500,28 e de 60% sobre R\$3.114,21, previstas no art. 42, III; II, “d”; II, “a” e II, “f”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais correspondentes, além das multas no valor total de **R\$643,68**, previstas no inciso IX e XI do mesmo artigo e lei citados, homologando-se os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2005.

MÔNICA MARIA ROTERS - PRESIDENTE

CLÁUDIO MEIRELLES MATTOS - RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR