

**A. I. N°** - 269114.0043/04-0  
**AUTUADO** - RUTELENE QUEIROZ DA SILVA  
**AUTUANTE** - CARLOS RAIMUNDO DA SILVA PEREIRA DE SOUZA  
**ORIGEM** - INFRAZ CAMAÇARI  
**INTERNET** - 10.05.05

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0127-02/05

**EMENTA:** ICMS. 1. NULIDADE. INADEQUAÇÃO DE ROTEIRO DE FISCALIZAÇÃO. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES TRIBUTADAS NÃO CONTABILIZADAS. 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. Embora tenha sido confirmada através de revisão fiscal a ocorrência de saldos credores na conta Caixa, porém, neste caso, impõe a nulidade do lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização adotado, em virtude do ramo de atividade do estabelecimento ser de farmácia, e restar comprovado que a totalidade das mercadorias já havia tido o ICMS pago por substituição ou antecipação tributária na operação anterior. Item nulo. 2. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DME. (DECLARAÇÃO DO MOVIMENTO ECONÔMICO DE MICROEMPRESA) DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS. MULTA. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 30/06/2004, exige a importância de R\$ 50.092,96, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 49.952,96, decorrente da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na Conta “Caixa”, relativa aos meses de janeiro, fevereiro, julho a dezembro de 2001, janeiro a dezembro de 2002, conforme demonstrativos e documentos às fls. 10 a 465.
2. Declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da Declaração do Movimento Econômico de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (DME) relativa ao exercício de 2002, conforme documento à fl. 467, sujeitando-se a multa no valor de R\$ 140,00.

O autuado foi cientificado da autuação no dia 07/07/04, e no dia 13/07/04, apresentou pedido de prorrogação do início da contagem do prazo de trinta dias para apresentação de sua impugnação ao Auto de Infração (docs. fls. 472 a 474), sob alegação de que os livros e documentos arrecadados durante a ação fiscal somente foram devolvidos no 12/07/04.

Por conta disso, invoca os artigos 18, inciso II, do RPAF/99 e o artigo 947, § 3º, do RICMS/97, para mostrar que ficou impedido de exercer a ampla defesa no prazo de trinta dias, e pede que o prazo para apresentação de defesa previsto no artigo 123 do RPAF/99 seja contado a partir do dia 12/07/04.

O pedido do autuado para retificação da data de ciência do Auto de Infração foi devidamente acatado pelo Inspetor Fazendário da Infaz Camaçari, sendo cientificado o sujeito passivo conforme documentos às fls. 478 e 480.

Em 27/07/04 (docs. fls. 482 a 473), o autuado novamente apresenta pedido de prorrogação do prazo para apresentação da impugnação ao Auto de Infração, por mais quinze dias, sob o argumento de que para contestar as acusações fiscais, utilizando a mesma metodologia adotada pelo autuante, necessita revisar toda a documentação dos 24 meses objeto da autuação.

O Inspetor Fazendário da Infaz Camaçari informando à fl. 490 que o RPAF não prevê a prorrogação do prazo para apresentação de defesa fiscal, indefere o pedido do autuado, ressaltando que o mesmo tem 30 dias contados a partir do dia 12/07/04 para efetuar o pagamento ou apresentar sua impugnação.

Em 10/08/04, através de advogado legalmente constituído, o sujeito passivo protocolou a defesa constante às fls. 493 a 500, com base nos seguintes fundamentos de fato e de direito.

Preliminarmente argüi como preliminar de nulidade preterição do direito de defesa, por não ter sido assegurados o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, em face do indeferimento pelo Inspetor Fazendário do último pedido de prorrogação, em mais quinze dias, para apresentação de sua impugnação, por falta de previsão legal.

Ressalta que se o artigo 123, § 5º, inciso I, do RPAF/99, permite que a prova documental seja apresentada após a impugnação, desde que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, e se o artigo 28, § 1º admite que o procedimento de fiscalização deverá ser concluído em 60 dias prorrogável por iguais períodos, por motivo de justiça, deveria a empresa ter o mesmo tratamento, sob pena de negar o direito de tratamento igualitário entre as partes.

Por conta disso, considerou viciada a decisão do Inspetor Fazendário no indeferimento do seu pedido de prorrogação do prazo para interposição de defesa administrativa, por entender que a análise e julgamento de seu pedido deveria ser efetuada pelo CONSEF, e foi proferida por pessoa não-independente, favorecendo a própria Inspetoria e o Autuante.

No mérito, informa que o estabelecimento é uma farmácia que se dedica ao comércio varejista de produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário, enquadrados no regime de substituição tributária no artigo 353, inciso II, item 13, do RICMS/97, com retenção do imposto na fonte pelo remetente, e que outra parte dos produtos que comercializa, consoante o disposto no § 2º do citado dispositivo regulamentar e no artigo 371, são submetidos a antecipação tributária nas hipóteses de inexistir convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção.

Afirma que em virtude de todas as saídas de mercadorias que o estabelecimento realiza já terem sido submetidas integralmente ao regime de substituição tributária, não cabe mais falar em tributação do ICMS, a teor do que dispõe os artigos 356 e 359, do RICMS/97.

Em seguida, diz que revisou e replanilhou todas as notas fiscais de aquisições das mercadorias no período de novembro de 2000 a dezembro de 2002 relacionadas às fls. 03 a 28, com base nas datas de pagamentos, constatando que apenas 2,39% das compras tinham data de vencimento dentro do próprio mês de aquisição, conforme documentos às fls. 530 a 577. Os outros 97,61% tinham prazo de vencimento superior a trinta dias, a exemplo das notas fiscais às fls. 86 a 88.

Alega ainda que, apesar do autuante ter se baseado no Livro Caixa, cometeu os seguintes equívocos:

- Considerou todas as compras realizadas como pagamento à vista, inclusive adicionando as compras e os pagamentos efetivamente realizados dentro do próprio mês.
- Lançou muitos valores de compras não escrituradas, sem discriminação das correspondentes notas fiscais.

Falou que diante do procedimento equivocado do autuante, ocorreram as seguintes diferenças:

PAGAMENTOS CONFORME	Em 2001 (R\$)	Em 2002 (R\$)	TOTAL (R\$)
Auto de Infração	427.529,36	431.610,45	859.139,81
Planilhas da empresa	357.508,65	290.278,94	647.787,59
Diferença	70.020,71	141.331,51	211.352,22

Transcreveu o artigo 2º, § 3º, inciso I, do RICM97, e citou o ensinamento de renomado professor de direito tributário, sobre a questão relacionada com a presunção legal, para argumentar que o saldo credor apurado pelo autuante não é caso de presunção, e sim de aplicação errônea da legislação, entendendo que ainda que fosse verificado que houve saldo credor, não há fundamento jurídico para a autuação, pois o estabelecimento pagou o ICMS por substituição ou antecipação sobre a totalidade das entradas, ficando toda a receita auferida desonerada de tributação por força dos artigos 356 e 359 do RICMS/97.

Prosseguindo, ressaltando a sua condição de empresa que contribui com tributos estaduais, municipais e federais, e geradora de empregos, diz que no período objeto da autuação obteve um faturamento de R\$ 65.551,40, não dispondo de condições financeiras para quitar o Auto de Infração no valor de R\$ 102.943,52.

Por fim, requer que seja acolhida a preliminar de nulidade argüida, ou caso contrário, seja julgado improcedente o Auto de Infração.

O autuante em sua informação fiscal às fls. 620 a 625, analisando a preliminar de nulidade, informou que ao final da fiscalização o autuado e seu contador, participaram de reunião na repartição fazendária, juntamente com o Inspetor Fazendário, ocasião em que lhe foram prestados todos os esclarecimentos sobre a autuação, esclareceu todo o ocorrido com a devolução da documentação arrecadada para os trabalhos fiscais, e rebate as alegações defensivas dizendo que não são cabíveis as arguições 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. Ressalta que mesmo assim, se isto tivesse ocorrido, o saldo credor de 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.

Conclui pela manutenção de sua ação fiscal.

Na Pauta Suplementar do dia 07/10/2004 o processo foi baixado em diligência a ASTEC/CONSEF, no sentido de que fosse:

1. Verificado se foram consideradas no trabalho fiscal todas as compras realizadas como pagamento à vista, inclusive adicionando as compras e os pagamentos efetivamente realizados dentro do próprio mês.
2. Conferida a relação das notas fiscais relativas aos valores lançados como compras não escrituradas, referente a informação do CFAMT às fls. 274 a 279, observando se as respectivas notas fiscais encontram-se nos autos. Indicar as respectivas folhas do PAF.
3. Examinado se o valor de R\$ 20.000,00, apontado pelo autuado à fl. 595, se refere a aumento de Capital, e se está apoiado em documentos hábeis, qual seja, a real origem de tal importância, e de que forma ocorreu o efetivo ingresso de numerário no Caixa.
4. Verificado se todas as entradas no estabelecimento foram objeto de recolhimento pelo regime de substituição tributária, e informar os percentuais das entradas de mercadorias do estabelecimento correspondentes a mercadorias tributadas, isentas/não tributadas, e a mercadorias sujeitas a antecipação tributária na entrada no estabelecimento, se for o caso.
5. Identificado os valores corretos dos pagamentos, se os oriundos das planilhas elaboradas às fls. 530 a 577 pelo autuado, ou os valores apurados pelo autuante nos demonstrativos às fls. 22 e 274 a 279.
6. Examinado a que se referem os valores lançados como ingressos de recursos pelo autuante.

Ao final, se necessário, obedecendo a mesma metodologia de apuração, fosse procedidas as alterações cabíveis na auditoria às fls. 10 a 35, indicando o real valor do débito, se fosse o caso, observando o regime de apuração a que o estabelecimento estiver submetido.

Conforme Parecer ASTEC/CONSEF nº 0296/2004, foi informado pelo revisor fiscal estranho ao feito que:

- a) Os pagamentos das compras (docs. fls. 10/21 e 28/34) foram lançados nas respectivas datas em que ocorreram os efetivos pagamentos.
- b) Os valores das notas fiscais lançadas pelo autuante como não escriturados, referentes à informação do CFAMT às fls. 274/279 estão corretos, cujas notas fiscais encontram-se anexas ao processo às fls. 280/465.
- c) O valor de R\$ 20.000,00 lançado no Livro Caixa nº 50, refere-se a aumento de Capital Social, registrado na Junta Comercial do Estado da Bahia, conforme xerox às fls. 651/653.
- d) Foi procedida, por amostragem, a análise dos documentos de aquisição de mercadorias pelo estabelecimento autuado, tendo em vista o grande número de documentos, constatando tratarem de medicamentos, na sua maioria, e em alguns casos de filmes, sorvetes, fraldas, etc, todos enquadrados na substituição tributária. Os recolhimentos quando não efetivados pelo fornecedor da mercadoria, foram, efetivados pelo autuado. Foi informado que é de 100% o percentual de mercadorias tributadas e as mercadorias com antecipação tributária, pois o estabelecimento trata-se de uma farmácia.
- e) A receita bruta do mês foi considerada com base nos valores constantes no Registro de Saídas de Mercadorias às fls. 188 a 273, e no caso das aquisições foram considerados os valores escriturados no Registro de Entradas às fls. 85/87, consignados no Livro Caixa às fls. 36 a 69.
- f) Os valores lançados pelo autuante no Demonstrativo da Conta Caixa às fls. 23 a 27 como “Comprovação de pagamento das notas de mercadorias para revenda” se referem a aquisições de mercadorias consideradas como a prazo, sendo o pagamento efetivado conforme indicado nos meses correspondentes.
- g) Com base nos demonstrativos de fls. 10 a 35 e nos valores constantes no Livro Caixa (fls. 36 a 69) elaborados pelo autuado e documentos diversos de arrecadação, folhas de pagamento e planilha de notas fiscais recebidas do CFAMT 2001/2002 (fls. 274 a 279), foi elaborado demonstrativo mensal da conta Caixa, conforme fls. 639 a 650, sendo apurado o débito no valor R\$ 29.666,34, já deduzido o valor correspondente ao crédito presumido de 8% sobre a receita omitida, nos termos do artigo 408-S do RICMS/97.

Cientificado o sujeito passivo dos novos elementos acostados aos autos por ocasião da revisão fiscal, este apresentou novo arrazoado defensivo às fls. 672 a 679, argumentando que:

- 1. Foram consideradas todas as compras realizadas no mês como pagamento à vista e adicionadas às compras os pagamentos efetivamente realizados no mês.
- 2. Por erro do Contador não foram lançados no Livro Caixa os desembolsos pela aquisição de mercadorias em janeiro e fevereiro de 2002, porém não justifica o equívoco do revisor fiscal em afirmar que as aquisições de janeiro a maio de 2002 foram lançadas como a prazo. Diz que 97,61% das compras de mercadorias são a prazo, e foram lançadas indevidamente no mês de aquisição ao invés do mês de pagamento.
- 3. Houve equívoco do revisor fiscal em afirmar que os pagamentos foram lançados nas respectivas datas que ocorreram os efetivos pagamentos.

4. O revisor fiscal não se pronunciou sobre o Demonstrativo de Pagamentos que elaborou em sua defesa anterior.
5. O resultado apurado não traz reflexos para o ICMS, visto que este é pago por substituição ou antecipação tributária na operação anterior.
6. Não há justificativa para a desconsideração na Auditoria de Caixa do ingresso de recurso no valor de R\$ 20.000,00 via aumento de Capital.
7. Foi confirmado pelo revisor fiscal que o percentual de mercadorias com antecipação tributária foi de 100%, já que o estabelecimento opera no ramo de farmácia.
8. Não foi esclarecido na revisão fiscal quais os pagamentos corretos, se os valores que apurou ou os apurados pelo autuante, por entender que o revisor fiscal limitou-se a considerar a integralidade das aquisições do Registro de Entradas como se fossem pagamentos à vista no Livro Caixa.
9. Ao responder o quesito relacionado com a concessão do crédito fiscal 8%, foi apontado o débito de R\$ 29.666,34, que o considerou descabido.
10. Como alegação final, acostou aos autos cópias das Contas da Coelba dos anos de 2001 e 2002 (até 30 de abril), visando mostrar que procedeu o recolhimento do imposto na condição de farmácia inscrita como microempresa no SIMBAHIA.
11. A partir de 01/05/2002 passou a ser inscrita como empresa de pequeno porte no SIMBAHIA, elaborado demonstrativo dos pagamentos do ICMS efetuados na condição de microempresa e de EPP.
12. Não restou comprovado na revisão fiscal o ingresso de mercadorias no estabelecimento sem o pagamento do ICMS.
13. O saldo credor de Caixa apurado no trabalho revisional não é caso de presunção de receitas omitidas, e sim de aplicação errônea da legislação, pois o ICMS foi pago por substituição ou antecipação tributária sobre a totalidade das entradas.
14. Descabe a exigência de imposto por presunção, uma vez que todas as saídas subseqüentes estão desoneradas de tributação pelo ICMS, citando o Acórdão JJF nº 0491/04-04 sobre processo envolvendo uma farmácia, sendo decidido pela improcedência daquela autuação.

Ao final, requer a improcedência do Auto de Infração.

## VOTO

Analisando o pedido de nulidade da autuação, a pretexto de cerceamento de defesa, observo que não assiste razão ao autuado, pois 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, embora o contribuinte não obtivesse prorrogação do prazo para apresentação defesa, porém, considerando que o processo foi objeto de revisão fiscal pela ASTEC/CONSEF, e o resultado foi submetido ao autuado com a concessão do prazo de 30 trinta dias para o seu pronunciamento, foi assegurado ao mesmo o exercício da ampla defesa e do

contraditório, conforme impugnação apresentada às fls. 672 a 679. Desta forma, rejeito a preliminar arguida por não se enquadrar em nenhum dos incisos do artigo 18 do RPAF/99.

O Auto de Infração exige ICMS de empresa de pequeno porte inscrita, à época dos fatos, no SIMBAHIA, imposto calculado com base na omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da constatação de saldos credores na Conta Caixa, conforme demonstrativos fls. 530 a 577 (infração 01), além da multa por descumprimento de obrigação acessória relativa a declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentados através da DME – Declaração do Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, relativa ao exercício de 2002 (infração 02).

Restrinjo minhas considerações sobre a primeira infração, haja vista que o autuado não se manifestou sobre a infração 02.

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 encontra amparo no § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96.

De acordo com os demonstrativos que instruem a autuação, verifico que o trabalho fiscal trata-se de auditoria de Caixa, na qual, com exceção dos valores relativos a “Pagto. Diversos DAE ICMS”; “Compra de Mercadoria Adquirida e não Escriturada”; “Pagamento do Simples com Base na Receita”; e de “Compensação do Pagto. das Notas de Mercadorias para Revenda”, os demais valores foram extraídos do Livro Caixa escriturado pela própria empresa, ocasionando saldos credores de Caixa em vários meses dos anos de 2001 e 2002.

Na defesa fiscal inicial, foi alegado que o autuante havia considerado todas as compras realizadas como pagamento à vista, inclusive adicionando as compras e os pagamentos efetivamente realizados dentro do próprio mês, e lançado valores de compras não escrituradas, sem discriminação das correspondentes notas fiscais.

Foi alegado ainda que o estabelecimento opera no ramo de farmácia, cujas operações de entradas já haviam sido submetidas ao regime de substituição tributária.

Diante disso, tornou necessária a realização de revisão fiscal por preposto fiscal estranho ao feito, que foi realizada a pedido desta Junta, conforme Parecer ASTEC/CONSEF às fls. 633 a 638, tomando por base as questões constantes no pedido de diligência às fls. 628 a 630.

Desta forma, tomo por base o resultado do referido trabalho, por considerar que foram definitivamente esclarecidas todas as alegações defensivas.

Não obstante a revisão fiscal ter esclarecido satisfatoriamente todas as questões que foram objeto da diligência fiscal, tendo apurado saldos credores com débito fiscal no valor de R\$ 29.666,34, valor esse, que os argumentos defensivos na segunda impugnação não foram suficientes para elidir tal ocorrência, mesmo assim, considerando a informação prestada pelo revisor fiscal de que o ramo de atividade do estabelecimento é farmácia, e que as aquisições de mercadorias tratam de medicamentos, na sua maioria, e em alguns casos de filmes, sorvetes, fraldas, etc, todos enquadrados na substituição tributária, e que os recolhimentos quando não efetivados pelo fornecedor da mercadoria, foram, efetivados pelo autuado, concluo que, em conformidade com o posicionamento que este Conselho de Fazenda vem adotando, para situações similares, entendo que este tipo de auditoria não deve ser aplicado para a atividade da empresa autuada, pois a totalidade de suas saídas são de mercadorias cuja fase de tributação encontrava-se encerrada, não

havendo omissão no pagamento do ICMS, sendo inaplicável o disposto no § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96.

Por outro lado, embora no período objeto da autuação o contribuinte estivesse enquadrado no SIMBAHIA, e tenha sido constatada omissão de saídas, entendo que não é devido aplicar os critérios estabelecidos para os contribuintes inscritos no regime normal, conforme previsto no artigo 408-S, do RICM/97, com a concessão do crédito fiscal calculado à alíquota 8% sobre a receita omitida, nos termos do artigo 408-S, § 1º, do RICMS/97, alterado pelo Decreto nº 8.413/02, pois conforme comentado, todas as operações realizadas pelo estabelecimento já foram alcançadas pela substituição tributária.

Assim, fica representada a Inspetoria Fiscal para que, em nova ação fiscal, do período fiscalizado, seja aplicado outros roteiros de Auditoria Fiscal/Contábil, para averiguação de supostas irregularidades.

Ante o exposto, voto pela NULIDADE da infração 01 e pela PROCEDÊNCIA da infração 02.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269114.0043/04-0**, lavrado contra **RUTELENE QUEIROZ DA SILVA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$ 140,00**, prevista no art. 42, inciso XVIII, alínea “c”, da Lei nº 7.014/96.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, 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 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA