

A. I. Nº - 206880.0312/04-0
AUTUADO - ADALBERTO BARBOSA GUEDES
AUTUANTE - EDIMAR NOVAES BORGES
ORIGEM - INFAZ BOM JESUS DA LAPA
INTERNET - 16.12.02

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N.º 0452-02/05

EMENTA: ICMS. CONTA "CAIXA". SALDOS CREDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, sempre que a escrita do estabelecimento apresentar saldos credores de Caixa, a não ser que o contribuinte prove a insubsistência da presunção. Não acatadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/11/04, cuida da falta de recolhimento de ICMS relativo a “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa” [sic]. Imposto lançado: R\$ 119.918,78. Multa: 70%.

O autuado apresentou defesa alegando a existência de muitos vícios no lançamento em apreço. O primeiro vício diria respeito ao roteiro de auditoria empregado, porque, em se tratando de auditoria de Caixa, não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na conta Caixa, de modo que não há como se acusar existência de saldo credor na conta Caixa.

Outro vício seria de forma, no tocante à base de cálculo do imposto, pois é exigido o tributo referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2001, conforme instrumento à fl. 169, sendo que, de acordo com o demonstrativo à fl. 171, todo o imposto supostamente devido no exercício de 2001 perfaz o montante de R\$ 25.586,40.

O terceiro vício consistiria em estar sendo cobrado imposto referente a fornecedores não submetidos a tributação, fato este declarado pelo próprio fiscal autuante no papel de trabalho intitulado “Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos”, às fls. 173/176, de modo que estaria sendo cobrado imposto daquilo que não é devido.

Quanto ao mérito, a defesa alega que o fiscal deixou de considerar que nem todas as entradas saíram no mesmo exercício, como faz prova o livro de inventário. Argumenta que a simples comparação entre as despesas e a receita não é suficiente para se apurar uma eventual omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Diz que, verificando-se os livros fiscais da empresa, em especial o livro de inventário, fica evidenciado que as entradas constatadas permanecem no estoque da empresa, rechaçando assim qualquer presunção de omissão de saídas de mercadorias.

Prossegue dizendo que o fiscal deixou de considerar informações relevantes neste tipo de auditoria, a exemplo da entrada de recursos outros não provenientes da venda de mercadorias.

Alega que não foram respeitados os princípios que orientam o tratamento a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Retornando às “preliminares”, a defesa insiste na questão da nulidade do procedimento em face do roteiro de auditoria empregado. Frisa que este Conselho já se pronunciou 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, pois, ao contrário, deve-se comprovar, com todos os documentos, demonstrativos, livros e o tudo o mais que compõe as escritas fiscal e contábil do contribuinte, haja vista que o ônus da prova é do fisco, de modo que só a partir desse meio probante é que a presunção passa a existir. Argumenta ser imprescindível que as provas do cometimento da irregularidade sejam anexadas aos autos, pois, em Direito Tributário, a prova é de quem alega, e, por conseguinte, é obrigação do fisco provar o que alega. Observa que, neste caso, o fiscal elaborou demonstrativos tentando comprovar que há saldo credor na conta Caixa, mas se limitou a indicar as vendas dos exercícios, bem como as compras efetuadas e pagas dentro do mesmo exercício, e, por isso, não estão presentes os pressupostos que autorizam a presunção. Diz que a análise deve ser feita levando em conta o conjunto das escritas, de modo a se checar se houve, ou não, alguma das hipóteses autorizativas da presunção, que, neste caso, diz respeito a saldo credor de Caixa, porém não existe, nos autos, nenhum elemento que indique ou prove que tal análise foi feita de modo amplo, pois o autuante se limitou, tão-somente, a confrontar as compras com as vendas de cada período. Reclama que a escrituração contábil deveria fazer parte dessas provas, mas isso não foi observado.

O autuado frisa que excesso de receita não prova circulação de mercadorias, porque nem toda receita tem origem em vendas. Faz menção à decisão da Câmara Superior através do Acórdão CS 0177-21/02. Cita outras decisões deste Conselho que, a seu ver, dão amparo à sua tese. Alude também a trecho de um acórdão do TFR.

Quanto à nulidade por vício de forma, o autuado observa que na fl. 1 consta que o imposto devido nos meses de fevereiro e março [de 2001] seria nos valores de R\$ 32.229,56 e R\$ 42.461,59, respectivamente, porém no papel de trabalho intitulado “Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos” consta que todo o montante de imposto supostamente devido no exercício de 2001 é de R\$ 25.586,40.

Segundo a defesa, está sendo cobrado imposto de operações não tributáveis, circunstância que ficaria evidenciada em face do papel de trabalho intitulado “Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos”.

Nega que tivesse havido saldo credor de Caixa. Sustenta que nem toda a receita da empresa se originou da vendas de mercadorias, pois houve empréstimos pessoais feitos através de emissão de notas promissórias referentes a contratos de mútuo, destinados a aumentar o capital da empresa, dentre outras receitas a serem comprovadas. Alega que, em virtude do lapso temporal entre a lavratura do Auto de Infração e a data final para expirar o prazo para apresentação de defesa, houve dificuldade de obter os documentos junto aos contratantes, mas diz que se compromete a fazer prova dos mesmos até a data do julgamento. Aduz que, uma vez provada a origem da receita, a ação fiscal há de ser julgada improcedente. Requer que, caso o órgão julgador considere necessário que as notas promissórias sejam apresentadas em original, seja marcada data e hora para efetivação de perícia fiscal no estabelecimento da empresa, onde seus credores se comprometem a apresentar os documentos para avaliação do fiscal designado.

Assegura que não houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Faz demonstrações especificando os recursos aplicados, as receitas auferidas e os valores das mercadorias em estoque em cada exercício.

Questiona a aplicação da alíquota de 17%, alegando ser empresa de pequeno porte, cujo imposto é calculado por outros critérios. Transcreve decisões do CONSEF.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo ou improcedente.

O fiscal autuante prestou informação observando que a autuação se originou da presunção legal da saída de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na conta Caixa, estando esta presunção expressamente prevista em lei.

Quanto à alegação da defesa de que o fisco deveria, através do exame de livros, documentos e tudo que compõe as escritas fiscal e contábil do contribuinte, demonstrar a existência de saldo credor na conta Caixa, o fiscal contrapõe que tal alegação não tem fundamento, uma vez que o contribuinte não apresentou o livro Caixa, como também não apresentou as suas escritas fiscal e contábil, apesar de ter sido notificado a apresentar aqueles elementos, estando obrigado a apresentar o livro Caixa. Diz que foi composto o livro "caixa" com os elementos apresentados pelo contribuinte, respeitando os critérios de legalidade, transparência, vinculação administrativa tributária, etc. Observa que o autuado não apresentam nada que possa descaracterizar a presunção legal da omissão de receitas e conseqüentemente omissão de operações anteriores de saídas de mercadorias, estando caracterizado o fato gerador do ICMS. Diz que o autuado não apresentou elementos que elidam a ocorrência de saldo credor na conta Caixa.

Quanto à alegação de nulidade do lançamento por vício formal, o fiscal diz que, por um erro que considera sanável, foram indicadas datas diversas no Auto de Infração em relação aos demonstrativos apensados. Informa que a data do fato gerador do imposto e do vencimento correto é 31/12/01, no valor de R\$ 25.586,40, e não 31/01/01. Diz que, para o exercício de 2002, o fato gerador e o vencimento ocorreram em 31/12/02, no valor de R\$ 32.229,56, e não em 28/02/01. No exercício de 2003, a data correta é 31/12/03, no valor de R\$ 42.461,59, e não 31/03/01. Alega que não ocorreu alteração de valores, simplesmente houve datas incorretas quando da transferência para o Auto de Infração, incorreções estas que considera meramente formais, de modo que não acarretam a nulidade do auto de infração, uma vez que todos os requisitos legais foram observados, a saber, natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

No que concerne à suposta cobrança de imposto de operações não tributáveis, o fiscal autuante considera que o argumento da defesa é totalmente equivocado, ao pretender que pagamento (a fornecedores) de mercadorias não sujeitas à tributação equivale a mercadorias não tributadas. Diz que, no “Demonstrativo dos Pagamentos a Fornecedores Não Submetidos à Tributação”, estão demonstradas todas as aquisições, através de Notas Fiscais, e, conseqüentemente, os pagamentos de mercadorias adquiridas pelo autuado e por este não declarados; já no “Demonstrativo do Pagamento a Fornecedores Submetido a Tributação”, constam as aquisições efetuadas através de Notas Fiscais declaradas e postas à disposição da fiscalização.

Quanto ao mérito, o fiscal diz que o levantamento fiscal da conta Caixa foi executado com observância das normas tributárias, tendo apresentado ao autuado todos os demonstrativos e elementos comprobatórios. Aduz que, se outros elementos não foram observados, isto ocorreu em virtude da falta de entrega de documentos e informações pelo próprio contribuinte, a exemplo falta de informações solicitadas para que apresentasse os saldos iniciais da conta Caixa, os pagamentos de títulos (duplicatas) vencidos nos exercícios e pagos em outros exercícios, e outras fontes de receitas, empréstimos obtidos, etc. Diz que levou em consideração todas as receitas de vendas de mercadorias e de prestações de serviços declaradas nas DMEs, conforme consta às fls. 113 a 123, de acordo com o “Demonstrativo das Origens e Aplicações Declarado no Exercício”, às fls. 10, 34, 60 e 113, bem como todas as despesas apresentadas, de acordo com as fls. 9, 33, 59 e 85, e os pagamentos a fornecedores submetidos à tributação pelo contribuinte (declarados) e demonstrados pela fiscalização às fls. 27/31, 43/57, 76, 83 e 96/112, além dos pagamentos a fornecedores não submetidos à tributação (não declarado pelo contribuinte) e demonstrados pela fiscalização às fls. 17, 16, 41, 42 e 93/95, e mais o demonstrativo de compras a prazo num exercício pagas no exercício seguinte, às fls. 11, 12, 35, 36, 61 e 62, e foram demonstradas as origens e aplicações de recursos, às fls. 8, 32, 58, 84, 87 e 88. Quanto ao fato de as compras efetuadas permanecerem em estoque no final do exercício, o fiscal contrapõe que se trata de mais uma informação não comprovada pela defesa, uma vez que não foi apresentado o livro Registro de

Inventário; além disso, não foram declarados nas DMEs, nos exercícios fiscalizados, os montantes financeiros dos estoques iniciais e finais. O fiscal considera que não tem vinculação alguma o estoque final do exercício com o saldo credor na conta Caixa, uma vez que são fatos distintos.

Em relação à suposta aplicação equivocada da alíquota, sustentada pela defesa, o fiscal rebate que também nesse aspecto não tem razão a defesa, pois existem situações específicas em que o legislador atribuiu a exigência do imposto com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações “normais” (art. 19 da Lei nº 7.357/98), mesmo sendo possuidora do tratamento diferenciado de apuração simplificado, e, entre estas situações específicas, o legislador elegeu no inciso V do art. 15 da citada lei. A seu ver, o autuado se enquadra perfeitamente nesta regra, ao omitir receita através da omissão de vendas de mercadorias, saldo credor na conta Caixa, etc.

Conclui dizendo que todos os direitos do contribuinte foram rigorosamente respeitados, a exemplo do direito ao crédito fiscal de que cuidam o art. 408-S e seu § 1º, do RICMS/BA.

Opina pela manutenção do Auto de Infração.

O contribuinte pediu a juntada de cópia do Registro de Inventário (fls. 185/237).

Foi determinada a realização de diligência, para que fossem prestados esclarecimentos ao sujeito passivo. O primeiro esclarecimento foi concernente ao aspecto temporal dos fatos. Conforme foi observado na solicitação da diligência, o lançamento em discussão diz respeito a ICMS devido por “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa” (*sic*). Dentre as questões suscitadas pela defesa, há o protesto de que está sendo exigido o ICMS referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2001, conforme instrumento à fl. 169, sendo que, de acordo com o demonstrativo à fl. 171, todo o imposto supostamente devido no exercício de 2001 perfaz o montante de R\$ 25.586,40. O fiscal reconheceu que se equivocou: as parcelas indicadas no Auto de Infração como sendo referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2001 referem-se, na verdade, aos exercícios de 2001, 2002 e 2003 (tendo como datas de vencimento os dias 31/12/01, 31/12/02 e 31/12/03, respectivamente). Os valores lançados correspondem aos demonstrativos às fls. 32 (exercício de 2001), 58 (exercício de 2002) e 84 (exercício de 2003). Foi determinado que se desse ciência ao contribuinte de que:

- a) este Auto de Infração diz respeito à acusação de omissão de saídas de mercadorias, fato este apurado em face da constatação da existência de “saldo credor” de Caixa. Esta conta, sendo pertencente ao Ativo, deve apresentar, sempre, saldos devedores. Em face da existência de saldos credores de Caixa, a legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações tributáveis anteriormente realizadas e também não contabilizadas, a não ser que o contribuinte prove que a presunção é descabida;
- b) o fiscal autuante se equivocou ao especificar os períodos a que correspondem as parcelas objeto do levantamento: a primeira parcela diz respeito ao exercício de 2000, com vencimento em 31/12/00 (demonstrativo à fl. 8); a segunda parcela, no valor de R\$ 25.586,40, diz respeito ao exercício de 2001, com vencimento em 31/12/01 (e não 31/01/01), conforme demonstrativo à fl. 32; a terceira parcela, no valor de R\$ 32.229,56, diz respeito ao exercício de 2002, com vencimento em 31/12/02 (e não 28/02/01), conforme demonstrativo à fl. 58; a quarta parcela, no valor de R\$ 42.461,59, diz respeito ao exercício de 2003, com vencimento em 31/12/03 (e não 31/03/01), conforme demonstrativo à fl. 84.

O segundo esclarecimento, determinado na mesma diligência, foi concernente à questão levantada pelo contribuinte, ao alegar que estaria sendo cobrado imposto referente a fornecedores não submetidos a tributação, fato este que, segundo a defesa, foi declarado pelo próprio fiscal autuante no papel de trabalho intitulado “Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos”, às fls. 173/176, de modo que, segundo o autuado, estaria sendo cobrado imposto

daquilo que não é devido. Quanto a este ponto, esta Junta determinou que fossem levados ao conhecimento do contribuinte os seguintes esclarecimentos:

- a) o fiscal se expressou mal ao enunciar os cabeçalhos ou denominações dos papéis de trabalho, pois, na verdade, não são os fornecedores que são ou não são submetidos à tributação, mas sim as operações com as mercadorias objeto das aquisições a tais fornecedores;
- b) no “Demonstrativo dos Pagamentos a Fornecedores Não Submetidos à Tributação”, leia-se: “Demonstrativo dos Pagamentos a Fornecedores Relativos a Operações com Mercadorias Não Submetidas à Tributação do ICMS”, no qual estão demonstradas as aquisições efetuadas através de Notas Fiscais, envolvendo pagamentos de mercadorias adquiridas pelo autuado e por este não declarados;
- c) no “Demonstrativo do Pagamento a Fornecedores Submetido a Tributação”, leia-se “Demonstrativo dos Pagamentos a Fornecedores Relativos a Operações com Mercadorias Submetidas à Tributação do ICMS”, no qual constam as aquisições efetuadas através de Notas Fiscais declaradas e postas à disposição da fiscalização.

Foi solicitado, na diligência, que o órgão preparador desse ciência destes esclarecimentos ao sujeito passivo, fornecendo-lhe, no ato da intimação, mediante recibo, cópia o despacho desta Junta, cópia dos instrumentos às fls. 8 a 124 e cópia da informação fiscal às fls. 178/181, e que fosse reaberto o prazo de defesa (30 dias).

A diligência foi cumprida.

Ao tomar ciência dos novos elementos, o autuado deu entrada em petição reclamando que são insanáveis os vícios reconhecidos e supostamente corrigidos pelo autuante, pois não se trata de incorreções meramente formais, conforme prevê o § 1º do art. 18 do RPAF, e sim de vícios que maculam por completo a imputação formulada. Renova os argumentos expostos na defesa originária, fundamentando por que considera inválida a auditoria de Caixa, na forma como foi feita. Reitera as preliminares suscitadas, quanto à nulidade do procedimento fiscal, alegando a existência de vícios da auditoria, por falta de provas. Aponta acórdãos deste Conselho nesse sentido. Cita doutrina. Alega que o saldo credor foi presumido por meio de arbitramento indireto. Reclama que, conforme consta no Auto na informação fiscal, o autuante afirma que compôs o livro Caixa da empresa, estabelecendo, assim, um verdadeiro arbitramento de receitas sem expressa autorização legal. Protesta que não se justifica a ação fiscal, utilizando-se o autuante, indiretamente, da prática do arbitramento, pois não pode ser este método imprescindível quando o contribuinte apresenta toda a documentação fiscal, relativa aos exercícios solicitados. Alega que o fiscal compôs a conta da empresa a partir de dados aleatórios e contrários ao arbitramento permitido pela legislação tributária. Argumenta que tal procedimento, em que a empresa é autuada através de medida tão gravosa, por arbitramento, só é possível quando o contribuinte deixa de apresentar documentos, por não possuí-los, por ter ocorrido sinistro, extravio ou qualquer dos casos previstos nos incisos do art. 937 do RICMS, que transcreve. Observa que, para haver arbitramento, é preciso que tenha ocorrido qualquer das situações ali descritas, mas no caso em exame isso não ocorreu. Alega que o arbitramento é um método residual de determinação do valor tributável para efetuar o lançamento, só utilizado quando for impraticável determinar o valor tributável por outros meios, não podendo o agente fiscal arbitrar receitas do contribuinte, constatando, assim, a existência de saldo credor de Caixa, e impondo a presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis. Argumenta que a legislação não prevê o arbitramento de receitas da conta Caixa nessa espécie de auditoria, pois, caso contrário, importaria a imposição de uma infração baseada em presunção (omissão de saída de mercadorias tributáveis) sobre presunção (receitas). Aduz que o arbitramento deve revestir-se de todos os requisitos formais, conforme tem decidido este Conselho. Transcreve acórdãos. Quanto ao mérito, nega a existência de saldo credor de Caixa, alegando que no decorrer deste processo anexará documentos provando que a receita obtida pela empresa não se origina exclusivamente

de venda de mercadorias, mas, também, de empréstimos pessoais feitos através de emissão de notas promissórias referentes a contratos de mútuo, destinados a aumentar o capital social da empresa, dentre outras receitas a serem comprovadas. Alega que, em função do lapso temporal entre a lavratura do Auto de Infração e a data final para expirar o prazo para defesa, teve dificuldades em obter os documentos junto aos seus contratantes, mas compromete-se a fazê-lo até a data do julgamento, e de logo requer a posterior juntada de documentos comprobatórios da origem dos recursos. Fala da necessidade de o lançamento ser motivado, sob pena de invalidade. Frisa que, neste caso, a lei autoriza a demonstração de prova em contrário, por se tratar de presunção “*juris tantum*”. Assegura que a receita obtida pelo contribuinte não se originou exclusivamente da venda de mercadorias, mas, também, de empréstimos tomados de pessoas físicas, dentre outras fontes de receita, e, se os documentos correspondentes não estavam escriturados nos livros da empresa, seria o caso de se lavrar a devida multa por descumprimento de obrigação acessória, pois o que não se pode é fechar os olhos para as provas materiais trazidas aos autos pelo contribuinte, embora quem devesse provar fosse o fisco. Aponta diversos acórdãos deste Conselho que decidiram pela nulidade dos lançamentos em situações que considera pertinentes ao caso em exame. Conclui argumentando que, ainda que por absurdo sejam superados esses aspectos, não poderia o autuante efetuar o lançamento em apreço sem considerar que durante o exercício fiscalizado grande parte das mercadorias permaneceu em estoque, não havendo a saída, que a seu ver constituiria o fato gerador do imposto. Aduz que muitas das compras foram destinadas ao ativo imobilizado, e por isso os bens permanecem no estoque. Reitera que as compras efetuadas pela empresa não implicaram saídas em sua totalidade nos exercícios fiscalizados, fato este perfeitamente comum no âmbito do comércio e provado pelo livro de inventário cuja devolução a empresa aguarda, para fins de fazer a juntada aos autos. Questiona por fim a alíquota aplicada, de 17%, alegando que não teria sido observada a legislação do SimBahia. Aponta decisões do CONSEF quanto a esse aspecto. Reitera o pedido de nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, este se manifestou observando que a autuação se originou da presunção legal da saída anterior de mercadorias tributáveis, apurada através existência de saldo credor na conta Caixa, presunção expressamente prevista em lei e devidamente comprovada nos autos. Quanto às argumentações proferidas pela defesa, o fiscal considera que, como não trazem elas qualquer fato, indício ou provas novas, mas tão-somente repetição desesperada de justificar procedimentos tributários equivocados, as informações prestadas anteriormente são suficientemente para provar o ilícito fiscal, mantendo tudo o que foi dito antes, mais as alterações de nomenclatura dos demonstrativos. Opina pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

O lançamento em discussão diz respeito a ICMS devido por “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa” [*sic*].

Na defesa, o autuado suscita preliminares, alegando a existência de muitos vícios no lançamento em apreço. O primeiro vício diria respeito ao roteiro de auditoria empregado, porque, em se tratando de auditoria de Caixa, não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na conta Caixa, de modo que não haveria como se acusar existência de saldo credor naquela conta.

Outro vício seria de forma, no tocante à base de cálculo do imposto, pois é exigido o tributo referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2001, conforme instrumento à fl. 169, sendo que, de acordo com o demonstrativo à fl. 171, todo o imposto supostamente devido no exercício de 2001 perfaz o montante de R\$ 25.586,40.

O terceiro vício consistiria em estar sendo cobrado imposto referente a fornecedores não submetidos a tributação, fato este declarado pelo próprio fiscal autuante no papel de trabalho

intitulado “Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos”, às fls. 173/176, de modo que estaria sendo cobrado imposto daquilo que não é devido.

Em pronunciamento posterior, alegou o autuado que o imposto teria sido apurado mediante arbitramento.

Alega que não foram respeitados os princípios que orientam o tratamento a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, especificamente no que concerne à alíquota de 17%.

Alguns dos pontos assinalados como preliminares não constituem, a rigor, questões preliminares, mas sim de mérito.

No que concerne ao roteiro de auditoria empregado, não tem razão a defesa. As empresas de pequeno porte são obrigadas a manter a escrituração do livro Caixa. Se, conforme afirma o fiscal, a empresa não apresentou o livro Caixa, é legal o levantamento das disponibilidades da empresa com base nos dados disponíveis das receitas e despesas.

Quanto à segunda questão levantada pela defesa, noto que o fiscal autuante incorreu em uma série de equívocos que, evidentemente, devem ser evitados. O equívoco mais grave consistiu na especificação das datas dos fatos. Ao prestar a informação, o fiscal reconheceu o erro, explicando que:

- a) no caso da parcela de R\$ 25.586,40, a data do fato gerador do imposto e do vencimento correto é 31/12/01, e não 31/01/01;
- b) no tocante ao exercício de 2002, o fato gerador e o vencimento ocorreram em 31/12/02, no valor de R\$ 32.229,56, e não em 28/02/01;
- c) no exercício de 2003, a data correta é 31/12/03, no valor de R\$ 42.461,59, e não 31/03/01.

Não há como deixar de reconhecer que, em certa medida, o autuado tem razão em seu protesto. O art. 39, III, do RPAF/99 manda que a descrição do fato considerado infração seja feita de forma clara e precisa. O fato deve ser descrito de forma que o contribuinte compreenda perfeitamente do que está sendo acusado, a fim de que possa decidir conscientemente se deve pagar o débito ou se deve defender-se. Na autuação deve ficar patente o exato teor da imputação, para evitar que o contribuinte se defenda de uma coisa, quando, na verdade, a acusação é outra. Também se espera que os papéis de trabalho que espelham o procedimento fiscal sejam suficientemente claros, para não confundir o contribuinte, que tem todo o direito de saber como o fisco apurou os fatos que lhe são atribuídos.

A defesa reclama que está sendo cobrado imposto referente a fornecedores não submetidos a tributação, conforme consta no papel de trabalho intitulado “Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos”, às fls. 173/176, de modo que estaria sendo cobrado imposto daquilo que não é devido.

Quanto a este ponto, cumpre esclarecer que o fiscal se expressou mal ao enunciar os cabeçalhos ou denominações dos papéis de trabalho. Na verdade, não são os fornecedores que são ou não são submetidos à tributação, mas sim as operações com as mercadorias objeto das aquisições a tais fornecedores. Desse modo, no “Demonstrativo dos Pagamentos a Fornecedores Não Submetidos à Tributação”, leia-se: “Demonstrativo dos Pagamentos a Fornecedores Relativos a Operações com Mercadorias Não Submetidas à Tributação do ICMS”, no qual estão demonstradas as aquisições efetuadas através de Notas Fiscais, envolvendo pagamentos de mercadorias adquiridas pelo autuado e por este não declarados. Já no “Demonstrativo do Pagamento a Fornecedores Submetido a Tributação”, leia-se “Demonstrativo dos Pagamentos a Fornecedores Relativos a Operações com Mercadorias Submetidas à Tributação do ICMS”, no qual constam as aquisições efetuadas através de Notas Fiscais declaradas e postas à disposição da fiscalização.

Quanto à acusação de “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa”, cumpre esclarecer o sentido de tal imputação. Saldo credor de Caixa não é infração. E também não é fato gerador de nenhum tributo. O fato jurídico que dá suporte ao lançamento de tributo há de ser ou uma operação relativa à circulação de mercadorias, ou uma prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, ou uma prestação de serviços de comunicação.

A emissão de Auto de Infração com base no sistema de informatização desta Secretaria representa um avanço de méritos inegáveis. No programa de computador foram codificadas as infrações de forma genérica, pois seria impossível descrever hipoteticamente todas as situações passíveis de ocorrer na prática, em seus mínimos detalhes. Cabe, portanto, ao fiscal, diante das circunstâncias de cada caso, completar a descrição do fato. O art. 39 do RPAF/99 manda que o fiscal descreva os fatos “de forma clara, precisa e sucinta”. Não precisa falar muito. Precisa apenas ser claro. A descrição do fato deve ser clara e completa, para que o contribuinte possa compreender plenamente do que está sendo acusado e quais as consequências jurídicas do fato, de modo a que possa reconhecer a imputação que lhe é feita ou então defender-se, se assim pretender.

O lançamento de tributo deve ser feito em função da ocorrência de um fato jurídico que a lei reputa apto a gerar a obrigação tributária. Dizer-se que houve omissão de saídas de mercadorias apurada através de saldo credor de Caixa requer o esclarecimento de que o imposto neste caso não é devido por esse fato em si, mas com fundamento em que, em face da existência de saldos credores de Caixa, fica evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não contabilizados. Esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Essa presunção tem base legal (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96).

Na fase de instrução destes autos, ao determinar a realização de diligência, este órgão de julgamento procurou suprir a imperfeição do procedimento fiscal, determinando que fossem prestados ao sujeito passivo os esclarecimentos que foram considerados necessários. Foram explicitadas as datas corretas dos fatos e dos vencimentos de cada parcela do débito levantado. Também foi explicado o significado dos enunciados dos demonstrativos fiscais. É certo que tais explicações já deveriam ter sido dadas por ocasião da autuação originária, mas considero sanada a falha procedimental, haja vista que, na solicitação da diligência, foi mandado que se fornecesse ao contribuinte cópia do despacho desta Junta, no qual foram expostas aquelas explicações.

O contribuinte rebateu os novos elementos acostados aos autos alegando que as correções efetuadas não dizem respeito a aspectos meramente formais, conforme prevê o § 1º do art. 18 do RPAF. Nessa nova manifestação, foram reiterados os pontos assinalados na defesa originária, apontando acórdãos deste Conselho e citando doutrina. Alega que o saldo credor foi presumido por meio de arbitramento indireto, não tendo amparo no art. 937 do RICMS. Diz que no decorrer do processo anexaria documentos provando que as receitas obtidas pela empresa não se originam exclusivamente de venda de mercadorias, mas, também, de empréstimos pessoais feitos através de emissão de notas promissórias referentes a contratos de mútuo, destinados a aumentar o capital social da empresa, dentre outras receitas que seriam comprovadas. Aduz que grande parte das mercadorias permaneceu em estoque, não havendo a saída, e muitas compras foram destinadas ao ativo imobilizado, de modo que os bens permanecem em estoque. Insiste em que as compras efetuadas não implicaram saídas em sua totalidade nos exercícios fiscalizados. Questiona por fim a alíquota aplicada, de 17%, alegando que não teria sido observada a legislação do SimBahia.

Já me manifestei quanto às correções efetuadas. Houve, de fato, erros grosseiros da fiscalização, mas os erros foram corrigidos, e foi reaberto o prazo de defesa. O contribuinte teve em mãos elementos para defender-se da acusação. Rejeito as preliminares suscitadas.

Quanto ao mérito, não vejo fundamento na alegação de que tivesse havido arbitramento da base de cálculo neste caso. O levantamento fiscal apurou a existência de saldos credores de Caixa, e a legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, sempre que a escrita do estabelecimento apresentar saldos credores de Caixa, a não ser que o contribuinte prove a insubsistência da presunção.

O autuado disse em sua última manifestação que depois, em algum momento, anexaria documentos provando que as receitas obtidas pela empresa não se originam exclusivamente de venda de mercadorias, mas, também, de empréstimos pessoais feitos através de emissão de notas promissórias referentes a contratos de mútuo, destinados a aumentar o capital social da empresa, dentre outras receitas que seriam comprovadas (fl. 264). Não juntou esses documentos.

Ainda no mesmo pronunciamento (fl. 269) foi alegado pelo contribuinte que grande parte das mercadorias adquiridas permaneceu em estoque, não havendo a saída, nada tem a ver com o caso em exame. A acusação aqui é esta: saldos credores de Caixa. O que importa, em princípio, é saber se houve ou não esse fato.

Na mesma peça o autuado alega que as compras efetuadas pela empresa não implicaram saídas em sua totalidade nos exercícios fiscalizados, fato este perfeitamente comum no âmbito do comércio e provado pelo livro de inventário cuja devolução a empresa aguarda, para fins de fazer a juntada aos autos. Não consta, porém, que o Registro de Inventário da empresa se encontre com a fiscalização, tanto assim que o próprio contribuinte pediu a juntada de cópia do referido livro, conforme consta às fls. 185/237.

Conforme já frisei, o imposto lançado neste Auto de Infração foi apurado com base no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Esse dispositivo estabelece uma presunção: no caso de saldo credor de Caixa, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Presunção, do ponto de vista jurídico, é um meio de prova indireta. Consiste numa conclusão ou dedução que se extrai de um fato conhecido para chegar-se a aceitar como verdadeira e provada a existência de outro fato. A presunção pode ser absoluta ou relativa. A presunção absoluta não admite questionamento. Porém a presunção relativa, que é caracterizada por indícios, pode ser elidida por provas ou evidências. No caso em exame, trata-se de uma presunção relativa – a própria lei, após estabelecer a presunção, põe uma vírgula e diz que o contribuinte pode demonstrar a improcedência da presunção. Note-se que a lei não diz que compete ao contribuinte provar a inexistência de saldos credores (para o contribuinte fazer esse tipo de prova não há necessidade de que a lei o diga, pois tal prova é inerente ao princípio do contraditório e da ampla defesa). A faculdade atribuída ao contribuinte pela lei é para que ele possa fazer a “prova da improcedência da presunção”.

A presunção, portanto, é esta, até prova em contrário: realização de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

A defesa não fez essa prova, e sem prova os argumentos caem no vazio.

Quanto à reclamação concernente à alíquota de 17%, alegando a defesa que não teria sido observada a legislação do SimBahia, cumpre observar que também neste ponto falta fundamento ao seu apelo.

Quando são apurados fatos tais como suprimento de Caixa de origem não comprovado, saldo credor de Caixa, passivo fictício, diferenças físicas em levantamento quantitativo de estoque, etc., ao ser apurado o imposto por esses fatos, a Lei nº 7.357/98, que instituiu o SimBahia, em seu art. 19, determina que o tributo seja exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, uma vez que tais fatos estão compreendidos nas situações previstas nos arts. 15, 16, 17 e 18. O caso em análise (saldos credores de Caixa) enquadra-se no art. 15, V, da citada

lei, ou seja, houve a ocorrência da prática de uma infração de natureza grave. Este mesmo inciso determina que as infrações consideradas graves são aquelas elencadas em regulamento. Isso é feito no art. 408-L, V, do RICMS/97. Note-se que a lei manda que se apure o imposto com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais. Sendo assim, no caso em exame, está correta a aplicação da alíquota de 17%. Porém não basta aplicar a alíquota “normal”; é preciso, também, que sejam concedidos os créditos fiscais correspondentes, haja vista que o ICMS é um tributo não-cumulativo. Nesse sentido, manda o art. 19 da Lei nº 7.357/98, com a redação dada pela Lei nº 8.534/02, que se abata do valor apurado o crédito presumido de 8% sobre as saídas consideradas em se tratando de contribuinte do SimBahia. Na situação em exame nestes autos, noto que o fiscal autuante deduziu dos valores apurados os créditos fiscais correspondentes, conforme consta às fls. 8, 32, 58 e 84.

Está caracterizada a infração. No entanto, será necessário refazer-se o demonstrativo do débito, pois, conforme foi reconhecido pelo fiscal autuante, houve equívoco na indicação dos períodos a que correspondem as parcelas dos valores lançados no Auto de Infração, como sendo referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2001, as quais se referem, na verdade, aos exercícios de 2001, 2002 e 2003, respectivamente. Atente-se, nesse sentido, para os papéis às fls. 8 (exercício de 2000), 32 (exercício de 2001), 58 (exercício de 2002) e 84 (exercício de 2003). O demonstrativo do débito deverá ser refeito com base nas seguintes indicações:

- a) a primeira parcela diz respeito ao exercício de 2000, com vencimento em 31/12/00 (demonstrativo à fl. 8);
- b) a segunda parcela, no valor de R\$ 25.586,40, diz respeito ao exercício de 2001, com vencimento em 31/12/01 (e não 31/01/01), conforme demonstrativo à fl. 32;
- c) a terceira parcela, no valor de R\$ 32.229,56, diz respeito ao exercício de 2002, com vencimento em 31/12/02 (e não 28/02/01), conforme demonstrativo à fl. 58;
- d) a quarta parcela, no valor de R\$ 42.461,59, diz respeito ao exercício de 2003, com vencimento em 31/12/03 (e não 31/03/01), conforme demonstrativo à fl. 84.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206880.0312/04-0**, lavrado contra **ADALBERTO BARBOSA GUEDES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 119.918,78**, sendo R\$ 19.641,23, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$ 100.277,55, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da citada Lei, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 1º de dezembro de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN REIS FONTES – JULGADOR