

PROCESSO - A. I. Nº 299324.9487/05-3
RECORRENTE - DISTRIBUIDORA ALBATROZ LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0435-03/05
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 23/03/2006

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0105-12/06

EMENTA: ICMS. 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. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Refere-se a Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão de 1º grau, que declarou a procedência do Auto de Infração, lavrado em 31/03/2005, que contém a exigência de R\$155.683,56 de ICMS, acrescido da multa de 70%, tendo em vista que foi constatada omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa.

O autuado, por meio advogado, apresentou impugnação (fls. 357 a 385), suscitando preliminar de nulidade, sob a alegação de que *“não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na conta caixa”*, e por isso, não se pode acusar a existência de saldo credor de caixa. Disse que a autuante deixou de considerar informações relevantes, a exemplo de entrada de Recursos não provenientes de vendas de mercadorias, além da existência de fundos de reserva e de lucros acumulados em exercícios anteriores. Entende que, se a autuante tivesse procedido a uma análise mais depurada da realidade dos fatos perceberia que o simples confronto entre as despesas e as receitas é suficiente para se apurar uma eventual omissão de saídas de mercadorias tributáveis, tendo em vista que parte das entradas de mercadorias permaneceu em estoque, o que rechaça qualquer presunção de omissão de saídas. Portanto, requer a nulidade da autuação fiscal.

Quanto ao mérito, o defendente comentou, inicialmente, sobre a instauração, preparo, tramitação e Decisão do processo administrativo fiscal, e argumentou que não estão presentes os pressupostos que autorizam a presunção de omissão de saídas, porque o autuante limitou-se a elaborar demonstrativos de vendas e compras dentro do exercício fiscalizado, mas não levou em consideração que a escrita contábil deveria fazer parte das provas, e no PAF inexistia qualquer documentação que indique que foi feita análise de modo amplo. Disse que *“o excesso de receita não prova circulação de mercadorias, porque nem toda receita tem origem em vendas”*. Quanto a essa alegação, além de ensinamentos do Prof. Clélio Berti, reproduziu decisões do CONSEF por meio do Acórdão CS Nº 0177-21/02 e Acórdão JF Nº 2096/00, pela nulidade da autuação. Disse que os aportes de capital realizados ao longo dos anos, além de empréstimos feitos a pessoas físicas e jurídicas e vendas de bens, ensejaram as reservas e lucros acumulados, ressaltando que, devido ao lapso temporal entre a lavratura do Auto de Infração e a apresentação da defesa, houve dificuldade em obter os documentos junto aos contratantes, se compromete a apresentar a documentação até o julgamento, pedindo a sua juntada posterior. O autuado reafirma que a sua

receita obtida não se originou exclusivamente da venda de mercadorias, mas também de empréstimos pessoais, e que, uma vez provada a origem da receita, a autuação fiscal deve ser julgada nula, conforme entendimento já consolidado neste CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0007/99, Acórdão CJF Nº 0908/01 e Acórdão CJF Nº 2214-11/01. Disse, ainda, que o presente Auto de Infração deve ser revisto, ante a falta de previsão legal para cobrança do imposto que considera indevido, e que o CONSEF já se posicionou em outros processos administrativos, conforme decisões que transcreveu.

Outra alegação defensiva é quanto ao fato de o contribuinte encontrar-se ora enquadrado como empresa de pequeno porte (SimBahia), ora como normal, comercializando com produtos com imposto pago pelo regime de substituição tributária, e no caso, negar ao contribuinte o direito de dedução dos impostos já pagos é bi-tributar. Assim, alega que a exigência se refere a mercadoria com imposto pago pelo sistema de antecipação ou substituição tributária, o que considera um verdadeiro confisco. Apresentou às fls. 372 e 373, relação das notas fiscais referentes às mercadorias sujeitas à substituição tributária, tendo apresentado alegações quanto à inexistência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, ressaltando que o autuante não percebeu a existência de compras destinadas ao ativo imobilizado, e por isso, essas mercadorias permanecem na empresa. Disse que houve aplicação equivocada da alíquota de 17%, tendo em vista a legislação do SimBahia, e neste sentido, reproduziu decisões do CONSEF. Entende que *“não estamos diante de infração de natureza grave, haja vista a aplicação de multa de 70%, consistindo em uma das menores multas previstas para as infrações”*, e por isso, entende que não resta dúvida de que a previsão constante do art. 408-L não deve prevalecer, e que na situação em exame não há que se falar em cobrança do imposto pelo regime normal de apuração, sendo descabida a exclusão do regime na ação fiscal, conforme Decisão exarada no Acórdão JJF nº 0378-03/02 e Acórdão JJF nº 0111-01/04. Por fim, o defendente aduz que, diante da farta jurisprudência indicada na peça defensiva, se não forem acatados os seus argumentos, requer seja julgado o Auto de Infração parcialmente procedente para que se cobre o imposto relativo às efetivas saídas de mercadorias, conforme prevê a legislação estadual em relação às empresas de pequeno porte. Pede que se declare a total nulidade, e se assim não for entendido, que se decida pela improcedência do presente Auto de Infração.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 604 e 605 dos autos, dizendo que na elaboração dos demonstrativos que serviram de base para o presente Auto de Infração foram considerados todos os recursos e pagamentos da empresa; foi efetuada análise da conta caixa apresentada pelo autuado, tendo constatado que a empresa não poderia ter fundos de reserva e lucros acumulados porque tinha pagamentos bem superiores à suas receitas em 2003, tendo reconhecido essa prática com o pagamento do Auto de Infração nº 2993245851044. Disse que todos os pagamentos da empresa devem ser lançados na conta caixa, inclusive as compras de mercadorias sujeitas à substituição tributária, ressaltando que o contribuinte não comercializa apenas com esse tipo de mercadoria, conforme comprovam as notas fiscais acostadas aos autos, com valores relevantes. Entende que o saldo credor de caixa tem como consequência a presunção de que ocorreu vendas anteriormente realizadas e não contabilizadas, e neste caso, cabe ao autuado comprovar quais mercadorias foram vendidas e não contabilizadas. Quanto ao regime SimBahia, informou que o imposto exigido foi calculado, conforme determina o art. 408-S, do RICMS/97, sendo deduzido o crédito de 8%.

Tendo em vista as alegações do autuado, de que não foram consideradas no levantamento fiscal informações relevantes, a exemplo de empréstimos feitos a pessoas físicas e jurídicas, vendas de bens, ensejaram as reservas e lucros acumulados, que a sua receita obtida não se originou exclusivamente da venda de mercadorias, e que o imposto relativo às mercadorias comercializadas foi recolhido por substituição ou antecipação tributária, esta JJF, converteu o presente processo em diligência à Infaz de origem para a autuante:

a) esclarecer porque não foi considerado o salto inicial de caixa (fl. 28);

- b) intimar o contribuinte a comprovar os recebimentos não provenientes de vendas de mercadorias, como os empréstimos e vendas de bens, alegados nas razões de defesa;
- c) elaborar novos demonstrativos, se forem apresentados documentos que comprovem as alegações do contribuinte;
- d) indicar o percentual das mercadorias sujeitas o regime normal e do regime de substituição tributária, comercializadas pelo autuado.

Em atendimento ao solicitado, foi prestada nova informação fiscal (fls. 612 e 613) com os seguintes esclarecimentos:

- o saldo inicial de caixa em 01/01/2004, não foi considerado porque em 31/12/2003 a empresa apresentava saldo credor na conta caixa, tendo sido autuado e acatado o resultado do levantamento fiscal, haja vista que o contribuinte pagou o imposto exigido no Auto de Infração de nº 2993245851044;
- quanto à alegação de que a receita do autuado não se originou exclusivamente das vendas de mercadorias, diz que o contribuinte foi novamente intimado a comprovar tais receitas, mas não apresentou a documentação necessária;
- referente ao argumento defensivo de que parte das mercadorias está sujeita à substituição tributária, diz que todos os pagamentos efetuados devem ser escriturados na conta caixa, e que o saldo credor é uma presunção de que ocorreram vendas anteriores não contabilizadas, cabendo ao autuado provar quais as mercadorias que foram vendidas e não contabilizadas. Quanto a este assunto, cita o Acórdão CJF Nº 0302-12/04, e assegura que no período fiscalizado o contribuinte escriturou o livro Registro de Entradas de Mercadorias com apenas 18,1% de suas compras, ou seja, do total de compras de R\$1.297.889,20 deixou de registrar R\$1.062.911,20, e essas compras não registradas também não foram lançadas no livro caixa, e quando elaborou os demonstrativos de fls. 07 a 25, lançando todas as notas de compras, foi apurado saldo credor.

Intimado a tomar conhecimento da informação fiscal, o contribuinte apresentou nova manifestação (fls. 628 a 633), comentando, inicialmente, sobre os princípios da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, argumentando que a fiscalização não deve ignorar que a atividade do agente fiscal é vinculada à Lei, e, verificada a falta de esforços da autuante, reitera a alegação de que as notas fiscais acostadas aos autos demonstram que a maior parte dos produtos comercializados é sujeita à substituição tributária. Pede a realização de diligência fiscal, por estranho ao feito, para que sejam deduzidos os valores ignorados pela autuante, como vem decidindo o CONSEF. (Acórdão JJF Nº 0052-04/05). Afirma que o setor contábil somente possui subsídio para comprovar as fontes de receitas não decorrentes da venda de mercadorias. Pede revisão do presente Auto de Infração e posterior reabertura do prazo para juntada de documentos.

Considerando a informação da autuante à fl. 612, de que o saldo inicial de caixa em 01/01/2004, não foi computado porque em 31/12/2003 a empresa apresentou saldo credor na conta caixa, e o autuado acatou o resultado do levantamento fiscal, tendo em vista que pagou o imposto exigido no Auto de Infração de nº 2993245851044, e, considerando que é indispensável anexar ao presente processo os demonstrativos do Auto de Infração anterior para comprovar a informação da autuante acima mencionada, esta 3ª JJF, converteu o presente processo em diligência à INFAZ de origem, para a autuante juntar cópia do Auto de Infração nº 2993245851044, e respectivos demonstrativos, o que foi atendido, conforme fls. 639 a 657.

O julgador de 1ª Instância, ao decidir a lide, exarou o voto a seguir reproduzido:

Inicialmente, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência por estranho ao feito, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99,

tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as minhas conclusões acerca da lide.

Em relação ao pedido de nulidade apresentado na impugnação, porque o autuado entendeu que o Auto de Infração contém vício formal, observo que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, e acostados aos autos os demonstrativos elaborados pela autuante.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, não foi constatado cerceamento do direito de defesa, e não estão presentes os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

No mérito, o presente Auto de Infração é decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na conta caixa, referente ao período de janeiro a outubro de 2004, conforme demonstrativos elaborados pela autuante, fls. 07 a 25 dos autos.

O sujeito passivo, em sua impugnação, alegou: a) que comercializa com produtos com imposto pago pelo regime de substituição tributária; b) que não se deve negar ao contribuinte o direito de dedução dos impostos já pagos; c) entrada de Recursos não provenientes de vendas de mercadorias; d) existência de fundos de reserva e de lucros acumulados em exercícios anteriores; e) que o autuante não levou em consideração que a escrita contábil deveria fazer parte das provas, e no PAF inexistia qualquer documentação que indique que foi feita análise de modo amplo.

Saliento que o presente processo foi convertido por esta 3ª JJF em diligência à Infaz de origem para a autuante intimar o contribuinte a comprovar as alegações defensivas, a exemplo dos recebimentos não provenientes de vendas de mercadorias, e, de acordo com a intimação à fl. 611, o autuado foi regularmente intimado em 01/08/2005, mas não apresentou qualquer documento para comprovar o alegado, tendo requerido a realização de diligência por estranho ao feito (fl. 631).

Entretanto, não é acatado o pedido formulado pelo autuado, haja vista que, de acordo com o art. 123 do RPAF/99, a impugnação do sujeito passivo deve ser acompanhada das provas que o mesmo tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF/99).

Outro questionamento efetuado na diligência fiscal é quanto ao saldo inicial da conta caixa, e o autuante esclareceu que o saldo inicial de caixa em 01/01/2004, não foi considerado porque em 31/12/2003 a empresa apresentava saldo credor na conta caixa, tendo sido autuado e acatado o resultado do levantamento fiscal, haja vista que pagou o imposto exigido no Auto de Infração de nº 2993245851044, fato comprovado com a juntada aos autos de cópias do Auto de Infração anteriormente lavrado e seus demonstrativos (fls. 639 a 657), constatando-se que, efetivamente, em 31/12/2003 foi apurado saldo credor de caixa. Assim, ficou caracterizado o acerto do autuante ao constar saldo zero como inicial de 2004.

Quanto ao argumento defensivo de que parte das mercadorias está sujeita à substituição tributária, a autuante elaborou demonstrativo (fls. 618 a 624) apurando os valores totais de notas fiscais não escrituradas no Livro Registro de Entradas, sendo R\$465.551,82 de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e R\$597.359,38 de mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto. Assim, não é acatada a alegação defensiva, considerando que a presunção prevista na legislação se refere a vendas de mercadorias tributáveis anteriormente realizadas sem documentos fiscais, conseqüentemente, sem o devido registro na escrita fiscal.

A legislação autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do ICMS, considerando que foi constatado saldo credor de caixa, ressalvada ao

contribuinte a prova da improcedência da presunção (art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96), o que não foi feito pelo autuado no caso em exame.

Entendo que o autuado não apresentou elementos suficientes para comprovar o ingresso dos Recursos pelas vendas alegadas, e elidir a presunção legal. Por isso, está caracterizada a infração apurada através do levantamento fiscal.

Referente à alegação defensiva que se trata de empresa inscrita no SIMBAHIA, no período de janeiro a maio/04, a autuante, de forma correta, deduziu da diferença encontrada, o percentual de 8% a título de crédito fiscal (fl. 27), de acordo com o previsto no § 1º, do art. 19 da Lei 7.357/98.

Quanto à multa decorrente da autuação, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual, de acordo com o art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Portanto, é subsistente a exigência fiscal, haja vista que o saldo credor de caixa indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações tributáveis sem pagamento do imposto, anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário arguindo, inicialmente, a nulidade da ação fiscal sob o argumento de que não houve qualquer exame profundo da conta caixa o que implicaria em dizer a inexistência de saldo credor na conta caixa. Destaca que o autuante deixou de considerar que boa parte das mercadorias comercializadas, elencadas no demonstrativo que acompanha o Auto de Infração, são sujeitas ao regime de substituição tributária, o que torna inapropriado o roteiro de auditoria aplicado.

No que concerne ao mérito afirma que o autuante deixou de considerar a entrada de outros Recursos não provenientes de vendas de mercadorias, como a existência de fundos de reserva e lucros acumulados de períodos anteriores, empréstimos realizados com instituições financeiras e terceiros, vendas de ativo imobilizado e serviços prestados pelo autuado. Argumenta que essas fontes elidem a infração, o que se comprovará, segundo afirma, até a audiência de julgamento. Ressaltou, também, que nem todas as entradas ocorreram no mesmo exercício fiscal, pois parte das mercadorias permaneceram em estoques ou foram adquiridas para integração no ativo fixo da empresa. Declara que por ser empresa enquadrada no SimBahia, o imposto deveria ser apurado pelos critérios no regime simplificado, face à sua opção por este sistema de pagamento, no período de 01/01/2004 a 30/05/2004, não sendo possível, a aplicação da alíquota de 17% para a quantificação do imposto lançado no Auto de Infração. Disse que não incorreu na prática de infração grave, pois a multa aplicada no lançamento é de apenas 70%.

Declara que o Auditor se limitou a elaborar demonstrativos de apuração do saldo credor de caixa considerando apenas as vendas e as compras efetuadas e pagas dentro do mesmo exercício. Afirma não estarem presentes os pressupostos que autorizam a presunção. Disse que a análise deveria ser feita com base no conjunto das escritas, contábil e fiscal. Citou diversos julgados do CONSEF para embasar suas alegações.

Ao final, requereu a decretação de nulidade do Auto de Infração e no mérito, pugnou que a Câmara decidisse pela improcedência da autuação. Acaso não acatadas as razões de nulidade ou da improcedência, pediu que o imposto autuado fosse apurado pela sistemática de tributação prevista para o SimBahia.

A Procuradoria Estadual, ao se manifestar nos autos, afirmou que a questão cinge-se, fundamentalmente, ao método de verificação da ocorrência da infração tributária, ou seja, se foi legítima a aplicação da presunção legal apurada através de saldo credor na conta caixa. Declara que, não obstante as alegações do autuado, nenhum elemento probatório foi trazido ao processo que infirmasse a apuração efetuada pelo agente fiscal quando da realização da auditoria fiscal,

oportunidade em que foram examinados os documentos do recorrente. Sendo assim, afirmou a representante da Procuradoria, não há que se falar em ilegalidade quanto à caracterização da infração. O opinativo foi pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Rejeito o pedido de diligência formulado pelo recorrente por considerar presentes nos autos todos os elementos suficientes para a formação do meu convencimento, entre eles os demonstrativos de apuração do saldo credor de caixa, inseridos às fls. 7 a 25 do processo, cópias da escrita mercantil, representada pelo livro caixa e notas fiscais de aquisição de mercadorias. Em contrapartida o contribuinte não anexou ao processo qualquer elemento probatório que demandasse a produção da prova pericial requerida, limitando-se a afirmar que parte das mercadorias que comercializa encontram-se sujeitas ao regime de substituição tributária, motivo pelo qual argüiu a inadequação do roteiro de auditoria aplicado pela fiscalização. Não acato, também, o pedido de nulidade do Auto de Infração, solicitado com base no argumento de inadequação do roteiro de fiscalização, visto que os números apresentados pela fiscalização tomaram por base a escrita do contribuinte, onde estão consignados os registros de pagamentos e recebimentos de dinheiro, não se justificando a alegação de que o fisco deixou de efetuar exames mais detalhados da escrita comercial do autuado, se limitando a apurar apenas os valores das entradas e saídas de mercadorias do período fiscalizado. Da mesma forma não procede o argumento de inadequação do roteiro de fiscalização aplicado, em razão da empresa comercializar produtos sujeitos à antecipação tributária, pois não restou demonstrado nos autos que o recorrente opera penas ou preponderantemente com mercadorias cujo imposto já se encontrava pago pelo regime da substituição. Rejeito, portanto as nulidades suscitadas.

No mérito, a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributadas, em face da apuração de saldo credor na conta caixa, não foi afastada pelo recorrente. Tecnicamente, a referida presunção se estabelece quando o montante de dispêndios do contribuinte é superior às receitas auferidas, situação em que a diferença apurada presume-se originária de receitas de vendas de mercadorias tributadas, não registradas na escrita fiscal ou contábil (art. 4º, § 4º da Lei Estadual nº 7.014/96). Em se tratando de empresa do regime Simplificado de Apuração, denominado SimBahia, a omissão se configura pela ausência de registro das receitas no livro caixa. No caso em exame, o recorrente se limitou a afirmar que a empresa possuía outras fontes de renda, a exemplo de lucros acumulados de exercícios anteriores, empréstimos bancários e de terceiros. Mas nenhum elemento probatório foi trazido ao processo para atestar a veracidade das alegações recursais, motivo pelo qual a presunção de omissões de saídas não foi elidida.

Quanto ao pedido alternativo de aplicação dos critérios de apuração do SimBahia para a infração apurada, não merece acolhida a pretensão do recorrente. A apuração de saldo credor de caixa se enquadra no rol das infrações de natureza grave, à luz do que dispõe o art. 408-S, do RICMS/97, e sujeita o infrator à apuração do imposto pelo regime normal, com a aplicação da alíquota de 17%, sendo deduzido o crédito presumido de 8%.

Quanto à multa decorrente da autuação, acompanho a mesma fundamentação apresentada pelo julgador de 1ª Instância, pois a aplicação da penalidade é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual, de 70%, em concordância com o disposto no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, concluo que é subsistente a exigência fiscal considerando que o saldo credor de caixa indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações tributáveis sem pagamento do imposto, anteriormente realizadas e também não contabilizadas, razão pela qual voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299324.9487/05-3**, lavrado contra **DISTRIBUIDORA ALBATROZ LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$155.683,56**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 08 de março de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

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