

**A. I. N°** - 110427.0017/05-9  
**AUTUADO** - UNIVERSO DOS COSMÉTICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - NÉLIO MANOEL DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 17.03.2006

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0062-01/06

**EMENTA:** ICMS. 1. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Evidenciado o acerto da exigência fiscal. Infração subsistente. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE APURAÇÃO. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. TRIBUTO RECOLHIDO A MENOS. DESENCONTRO ENTRE O VALOR ESCRITURADO NO RAICMS E O RECOLHIDO. Comprovado a irregularidade dos recolhimentos efetuados pelo autuado. Infração procedente. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIOR. Infração não impugnada. **b)** RELATIVO A MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Procedimento em desacordo com a legislação. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. **a.1)** FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovada a falta de lançamento nos livros fiscais das notas fiscais objeto da autuação. Infração comprovada. **a.2)** ESCRITURAÇÃO A MENOS DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovada a prática da irregularidade. **b)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. As operações de saídas decorrentes de vendas e devoluções devem ser efetuadas com tributação normal. Infração comprovada. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO A MENOS. Comprovada a correção da exigência fiscal. Corrigido o percentual da multa aplicada. Infração caracterizada. 6. CONTA “CAIXA”. **a)** SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS 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. Infração subsistente. **b)** SUPRIMENTOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. São insubsistentes os elementos com os quais o contribuinte pretende provar a origem do suprimento de Caixa. De acordo com a legislação, havendo suprimento de Caixa de origem não comprovada, presume-se a existência de omissão de

saídas de mercadorias, haja vista que ingressos de valores na contabilidade nessas condições são tidos como relativos à falta de contabilização de vendas anteriormente realizadas. Essa presunção é prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. 7. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias 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. Infração procedente. 8. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS. MULTA. Correção da penalidade aplicada. Rejeitadas as arguições pela improcedência e pela nulidade e o pleito pela realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 23/09/2005, atribui ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades:

01 - Recolheu a menos o ICMS, na condição de Empresa de Pequeno Porte, enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS – SimBahia, nos meses de agosto a novembro de 2001, no valor de R\$ 1.721,78, acrescido da multa de 50%, conforme Demonstrativo de Débito de EPP, em anexo;

02 - Recolheu ICMS a menos em decorrência do desencontro entre os valores do imposto recolhido e do escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de dezembro de 2002 e janeiro de 2003, exigindo ICMS no valor de R\$ 1.499,82, acrescido da multa de 60%, sendo tais diferenças apuradas através da Conta Corrente do ICMS, conforme demonstrativos em anexo;

03 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de dezembro de 2002, março e maio de 2003 e fevereiro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 172,59, acrescido de multa de 60%, conforme demonstrativo constante do Anexo I;

04 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses dezembro de 2002, fevereiro, julho, agosto e dezembro de 2003, fevereiro, março, junho, setembro e dezembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.555,90, acrescido da multa de 60%, conforme demonstrativo do Anexo I;

05 - Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de dezembro de 2002, novembro de 2003 e janeiro e maio de 2004, no valor de R\$ 524,50, acrescido da multa de 70%. Em complemento a acusação, o autuante consignou que o contribuinte deixou de escriturar diversas notas fiscais de saídas de mercadorias no livro próprio, conforme demonstrativo constante do Anexo II.

06 – Efetuou o recolhimento a menos 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 88, nos meses de março, junho, julho, setembro, novembro e dezembro de 2004, com exigência de ICMS no valor de R\$ 86,44, acrescido da multa de 60%, conforme demonstrativo constante do Anexo III;

07 – Omitiu saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através de saldo credor de caixa, nos meses de julho de 2003 e novembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 9.368,16, acrescido da multa de 70%, conforme demonstrativo constante do Anexo IV;

08 – Omitiu saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através de suprimento de caixa de origem não comprovada, nos meses de janeiro de 2003 e janeiro a abril, junho, setembro e novembro de 2004, sendo exigido imposto no valor de R\$ 178.160,00, acrescido da multa de 70%. Consta ainda que o lançamento se refere a diversos empréstimos contabilizados a débitos da conta caixa, supostamente contraídos a pessoas não identificadas, bem como a sócios da empresa, com a finalidade de acobertar saldo credor da referida conta, não apresentando o contribuinte qualquer comprovação, apesar das várias solicitações de documentos comprobatórios pela fiscalização, durante a ação fiscal. Demonstrativo constante do Anexo V;

09 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro, maio, agosto e setembro de 2003 e fevereiro de 2004, com exigência do ICMS no valor de R\$ 1.916,14, acrescido da multa de 60%. Consta ainda que refere-se a diversas operações de vendas e devoluções de mercadorias tributáveis, escrituradas no LRSM como não tributáveis e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto devido, conforme consta do Anexo VI;

10 – Omitiu saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, nos meses de dezembro de 2001, janeiro, maio e agosto de 2003 e fevereiro a maio de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 5.360,93, acrescido da multa de 70%. Consta ainda que o lançamento refere-se às operações de saídas de mercadorias promovidas através de ECF's, cujos valores foram escriturados a menor no LRSM, conforme demonstrativos efetuados através do Anexo VII, com resumo no Anexo VIII;

11 – Omitiu saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de dezembro de 2001, novembro e dezembro de 2002, dezembro de 2003 e dezembro de 2004, com imposto devido no valor de R\$ 62.384,92, acrescido da multa de 70%. Consta ainda referir-se a valores apurados pela falta de registro na escrita contábil, nos exercícios de 2001 e 2002, e nas escritas fiscal e contábil, nos exercícios de 2003 e 2004, de diversas notas fiscais de compras de mercadorias, cujas cópias, obtidas junto ao CFAMT, estão anexadas para a devida comprovação dos fatos, tudo conforme demonstrativo Anexo IX;

12 – Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS), nos exercícios de 2002 e 2003, sendo aplicada a multa de R\$280,00. Consta que se refere a inconsistências apresentadas nos valores das entradas e saídas de mercadorias informados nos DMA's dos exercícios de 2002, 2003 e 2004.

O autuado, através de representantes legalmente constituídos, apresentou defesa às fls. 282 a 307, alegando que em decorrência do não reajustamento dos limites de faturamento para enquadramento do SimBahia e considerando o reajuste dos valores de venda de suas mercadorias, há alguns exercícios vem, a duras penas, recolhendo o ICMS na condição de normal.

Os argumentos foram apresentados, de forma sistematizada, por cada infração que entendeu ser passível de nulidade e/ou revisão:

Infração 01 – Afirmou que ocorreu falha na apuração do valor referente ao mês de agosto de 2001, pois de acordo com o Demonstrativo do Débito da Empresa de Pequeno Porte em anexo, declarou receita bruta de apenas R\$ 120.875,85, quando, na realidade, esta foi de R\$ 122.768,37. Deduziu que o erro decorreria do fato do autuante haver ignorado a denúncia espontânea oferecida posteriormente, visando regularizar diferenças decorrentes do mau assessoramento contábil do qual fora vítima.

Infração 07 – Ressaltou que o lançamento foi baseado no livro Razão e que o valor de R\$ 53.335,47 resultou do registro incorreto das receitas auferidas no mês correspondente, como se pode comprovar do reexame dos documentos que foram apontados dentre os anexados aos autos. Registrou ainda que as alegações apresentadas na sequência refletem sobre essa situação.

Infração 08 – Disse haver diversos elementos que indicam ter ocorrido arbitrariedade na constituição desse lançamento.

Alegou que a definição do fato gerador do ICMS encontra-se prevista na Constituição Federal de 1988, de forma clara e restrita, não sendo admissível maior abrangência, quer de entendimento, quer de incidência, extensivas. Que cabe aos Estados da Federação apenas a regulamentação das hipóteses e o desdobramento para tipificação de sua incidência, sendo vedado aos mesmos ultrapassar a norma principal, que tem cunho superior restritivo.

Argüiu que dentre as operações mais comuns de incidência desse imposto a principal é o contrato de compra e venda mercantil, ressaltando, entretanto, que tal contrato somente se constitui em fato gerador de ICMS quando implica em circulação de mercadoria. Que por essa razão, esse tipo de contrato, considerado isoladamente, como simples negócio jurídico, não gera o dever de pagar o ICMS.

Asseverou que facilmente se compreende que o fato gerador do tributo não se presume. Que, ilegalmente, o Estado da Bahia realiza a fiscalização baseada em norma não coadunada com a legalidade estrita, com a tipicidade legal fechada e que o RICMS/BA prevê a incidência do imposto pelo método da presunção, procedimento não inserido na Constituição Federal. Acrescentou que existe farta jurisprudência contrária ao referido método, dada a evidência de sua antijuridicidade, de sua ilegalidade, do cometimento de injustiça para com o contribuinte. Que apesar de seu uso, através de diversos apelidos, por todos os fiscos estaduais, a presunção não tem respaldo legal e constitucional.

Afirmou que a norma estadual retirou os princípios garantidores da segurança do povo, por banalizar o art. 5º da CF/88, que transcreveu parcialmente. Disse que o RICMS/BA, incidente no caso, é ilegal, por não comungar com a prescrição da lei que encerra a tipificação e, desse modo, desatendendo a Carta Magna, torna-se inconstitucional, além de ser inadequado ao Código Tributário Nacional.

Alegou que, sem dúvida, o referido ato normativo contém disposição prevendo a hipótese de incidência do imposto, entretanto, também sem dúvida, existe uma afronta aos termos da Constituição Federal e que esta situação deve ser provada no instante do lançamento, como um dever jurídico que recai sobre a autoridade lançadora.

Frisou que o art. 60, inciso I, do RICMS/BA, invocado pelo autuante, aponta de forma textual o emprego da PRESUNÇÃO como substrato para o lançamento na hipótese por ele tratada. Em seguida, o autuado transcreveu trechos das obras “Caderno de Pesquisas Tributárias” e “Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas” de autoria do jurista Ives Gandra da Silva Martins, que tratam, o primeiro, do caso sob enfoque e em especial sobre causas e efeitos entre o passivo fictício e o saldo credor de caixa, tecendo severas críticas quanto à utilização desses métodos pelos fiscos estaduais, na apuração de débitos tributários; o segundo trabalho objetiva dirimir dúvidas sobre o tema “lançamento do ICMS por presunção”.

Argüiu que o saldo credor de caixa e o passivo fictício advêm de recursos não escriturados na contabilidade da empresa, todavia de origens diversas. Que sobre a situação incide o disposto no transcrito art. 112 do CTN, devendo ser observado que a lei seja interpretada da maneira mais favorável ao acusado, nos casos de dúvida quanto à capitulação legal do fato, às circunstâncias materiais do fato e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. Afirmou, então, existir

flagrante infidelidade jurídica na pretensão do Estado, quando quer fazer valer lançamento de ICMS sobre presumidos suprimentos de caixa. Enfatizou que o RICMS/BA, quando prevê essa hipótese para legitimar a ação fiscalizadora, encontra-se maculado pelos vícios da inconstitucionalidade e da ilegalidade, por ferir frontalmente tanto a Constituição Federal como a Lei Complementar, que ao traçarem o perfil do ICMS, não contemplaram a hipótese tratada como seu fato gerador.

Disse que se realmente houvesse a intenção de lesar o fisco, não emitindo documentos fiscais, os valores referentes às mercadorias comercializadas jamais poderiam constar do livro Caixa, devido à incongruência entre as anotações contábeis e o estoque físico, uma vez que o uso de tais livros fiscais é uma exigência do próprio fisco, o que se constituiria numa prova de ingenuidade administrativa. Que se tal cogitação fosse verdadeira, a pessoa que assim agisse estaria incorrendo num erro essencial, pois possibilitaria a incidência do imposto de renda, devido à entrada de renda sem comprovação.

Argumentou que a Secretaria da Fazenda, ao utilizar o método da presunção para averiguar a existência de renda sem comprovação, valeu-se de fato gerador e tipo já definido em lei, que é o imposto de renda, tributo de cunho federal e que, portanto, não lhe diz respeito.

Alegou que a fiscalização, ao caracterizar a existência de débito tributário, não demonstrou ter averiguado seu estoque físico, procedimento lógico utilizado para se apurar a venda de mercadorias com omissão nas saídas, visando evadir valores destinados ao imposto incidente e, conseqüentemente, devido. Isto porque, comparando o estoque físico existente com a documentação de entrada e de saída de mercadorias, o fisco saberia qual o débito fiscal existente. Esse procedimento, segundo o autuado, foi preterido por outro bem mais fácil, baseado em norma irregular editada pelo Estado.

Prosseguiu, dizendo que para haver presunção de ocorrência do fato gerador, são necessários os seguintes dados: valor das entradas e saídas das mercadorias, estoque inicial e final, despesas e outros encargos, assim como o lucro do estabelecimento e outros elementos informativos. Não podendo conceber a existência de débito fiscal do ICMS baseado em suprimentos de caixa, cuja origem se presume não comprovada.

Em seguida, transcreveu decisão proferida pela 6ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo, que versa sobre o tema “presunção” e discorre sobre a sua aplicação no campo jurídico-tributário, para consubstanciar sua linha defensiva.

Frisou mais uma vez que o autuante em nenhum momento demonstrou ter verificado o seu estoque, optando por utilizar métodos ilógicos e ilegais para capitular sanções previstas em lei, por serem mais fáceis e sem nenhuma complexidade, enfatizando que a hipótese deve ser extirpada da condenação sumária, assim como o conseqüente débito fiscal. Argüiu ainda, não constar em nenhum dos termos da fiscalização, a solicitação formal da documentação que indicasse os detalhes referentes à origem dos recursos que foram consignados como empréstimos, o que faz ressaltar a violação ao direito defendido.

Infração 11 – Alegou a existência de equívocos nos respectivos lançamentos, que levam à conclusão de que além da violação a princípios e dispositivos legais, ocorreu também precipitação na apuração do débito. Observou que as considerações concernentes à infração 08 aplicam-se também a esse item, desde quando em nenhum momento se verifica no Auto de Infração o comprometimento com a verdade material efetiva do fato gerador do ICMS, que é a circulação de mercadorias. Não há apuração de quantitativos de estoque, que comprove ter ocorrido uma efetiva omissão de saída de mercadorias.

Disse que a sistemática do CFAMT permite que a SEFAZ constata a existência de notas fiscais emitidas contra os contribuintes, mas não assegura que as entradas efetivamente tenham ocorrido. Argumentou que, para tanto, seria imprescindível que fossem apresentadas não somente as cópias dos documentos fiscais, como também os comprovantes de entrega das mercadorias, sob pena do lançamento ser destituído de provas.

Alegou que se constata a improcedência desse lançamento quando se verifica que diversas notas fiscais não constam nos exercícios referentes à sua emissão, por terem sido escrituradas pela data da entrada no estabelecimento. Como exemplo, citou as notas fiscais relativas ao exercício de 2004, afirmando que do montante de R\$ 247.352,48, tido como omitido, o valor de R\$ 132.517,48 refere-se a entradas devidamente escrituradas no exercício de 2005, conforme planilha de fl. 315, deixando de existir, assim, qualquer omissão e/ou irregularidade. Acrescentou que a mesma situação ocorreu em relação ao exercício de 2003, quando algumas notas fiscais só foram escrituradas no exercício seguinte.

Quanto aos exercícios de 2001 e 2002, argumentou que o erro cometido pelo autuante decorreu da falta de atenção para o fato de à época estar enquadrado no regime do SimBahia (até novembro de 2002), estando, dessa forma, desobrigado quanto à escrituração de livros fiscais, não podendo o fisco imputar-lhe a omissão de saídas pela falta de registro de entradas, quando a própria legislação lhe dispensava dessa obrigação acessória. Que esses argumentos são suficientes para tornar improcedentes os lançamentos de R\$ 3.541,87 e R\$ 5.248,53, relativos a esses dois exercícios, até 30/11/2002.

Destacou não haver interesse de sua parte em omitir tais entradas, uma vez que, ao fazê-lo, estaria renunciando à oportunidade de creditar-se do imposto correspondente. E, ainda que as omissões houvessem ocorrido, na apuração do imposto devido deveriam ter sido considerados os respectivos créditos apontados nos documentos fiscais, em obediência ao princípio da não-cumulatividade. Disse não existir fundamentação legal para justificar a vedação ao direito desse crédito, apenas em decorrência da omissão de determinadas entradas.

Enfatizou que o autuante foi infeliz na capitulação dos fatos tidos como tributáveis e na apuração do imposto supostamente devido.

Ressaltou que a complexidade dos fatos suscitados na peça defensiva exige a realização de diligências que permitam apurar o *quantum* efetivamente devido, em relação aos itens da autuação que entende serem improcedentes.

Afirmou ter anexado ao PAF os documentos necessários à comprovação de suas alegações, exceto aqueles que dependem da diligência requerida, de acordo com o art. 7º, § 2º, do RPAF/99. Pleiteou pela apresentação de todos os meios de prova admitidos em direito. Concluiu, requerendo a determinação de diligência para esclarecer a fiel materialidade dos fatos e a improcedência dos lançamentos correspondentes às infrações 01, 07, 08 e 11, com base nos argumentos apresentados.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 318 a 325, contestando a defesa de acordo com os itens debatidos.

Infração 01 – Argüiu que à época da ação fiscal questionara o contribuinte em relação às diferenças apontadas para o mês de agosto de 2001, sem que fosse apresentada qualquer denúncia espontânea ou prova do pagamento correspondente. Afirmou também que a despeito das alegações defensivas, o autuado não comprovou haver recolhido diferenças relativas ao período em que esteve enquadrado como EPP e que se confundiu ao informar que declarara receita bruta de apenas R\$ 120.875,85 quando na realidade esta teria sido de R\$ 122.768,37.

Argumentou ter elaborado o Demonstrativo do Débito da Empresa de Pequeno Porte (fl. 12), com base nas saídas declaradas no livro Registro de Saídas do autuado, apesar de não ser obrigatória a

sua escrituração, tendo o resultado do citado mês apresentado um total de R\$ 120.875,85, sendo que a diferença apurada resultou do confronto entre esse valor declarado e o valor do imposto recolhido; enquanto o ICMS calculado com base naquele montante resultou em R\$ 3.934,51, fora recolhida apenas a importância de R\$ 3.296,89, o que gerou a diferença de R\$ 637,62. Daí, concluiu que se as saídas reais foram de R\$ 122.768,37 e o autuado regularizou a diferença através de denúncia espontânea, mesmo não comprovando, esse fato nada tem a ver com o lançamento efetuado, desde quando o mesmo foi baseado no valor de R\$ 120.875,85 e caso fosse computada uma base superior, certamente o débito teria sido maior. Assim, mantém a cobrança imposta.

Infração 07 – Contestou as alegações defensivas de que a apuração referente a julho de 2003 decorreria de erro no registro das receitas auferidas naquele mês, contrapondo não ter sido apresentada nenhuma prova para amparar tal assertiva. Que o lançamento teve por base a folha 76 do livro Razão nº 3, conforme fl. 85 dos autos, resultado dos lançamentos transcritos em resumo do livro Diário, cujos livros representam a contabilidade geral da empresa, no qual o contribuinte está obrigado a lançar com clareza todas suas operações mercantis, conforme estabelece o art. 12 do Código Comercial Brasileiro, em conformidade com o Decreto-Lei 486/69, regulamentado pelo Decreto 64.567/69. Desta forma, se tivesse ocorrido erro de escrituração, o autuado deveria ter efetuado a devida correção, estornando o lançamento, de posse da correspondente prova da ocorrência, conforme determinam as normas contábeis.

Prosseguindo, o autuante asseverou que o referido saldo credor decorreu de um pagamento efetuado no valor de R\$ 102.000,00, sendo que o saldo escritural da conta não suportou tal valor, evidenciando haver numerário “em espécie” em caixa sem o devido registro na contabilidade, decorrente de vendas de mercadorias, por ser esta a única atividade do estabelecimento. Que esse fato demonstrou terem ocorrido saídas de mercadorias tributáveis, sem o devido registro nas escritas fiscal e contábil e, conseqüentemente, sem o recolhimento do imposto devido, conforme previsto no art. 2º, § 3º, do RICMS/97 e autorizado pelo art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96. Afirmou ter surgido daí a alegação de registro incorreto por parte da defesa, pois, provavelmente, o citado valor decorreria de vendas de mercadorias, tendo sua omissão a finalidade de não recolher o ICMS incidente sobre as referidas operações, tendo a conta Caixa denunciado a manobra. Manteve a autuação, com base na falta de prova da improcedência da presunção.

Infração 08 – Disse que o autuado defendeu-se contra esse lançamento apenas alegando que supostos empréstimos não se constituem em fato gerador do ICMS, que referidas operações não implicam circulação de mercadorias e alegando inconstitucionalidade da cobrança, sem contudo apresentar provas da improcedência da presunção, caracterizando que o lançamento decorreu de saídas de mercadorias não registradas.

Argumentou que para tanto, o autuado deveria ter anexado documentos hábeis ao convencimento do quanto alegado, tais como contratos ou notas promissórias devidamente registrados em cartório, cópias de cheques emitidos pelos credores (acompanhados dos extratos), cópias das Declarações do Imposto de Renda dos sócios/credores, ou qualquer outra prova concreta referente às operações, de modo a respaldar os lançamentos contábeis questionados. Observou que por se tratar de operações envolvendo valores elevados, os mesmos deveriam ter sido depositados em conta bancária em nome da empresa, se tais operações realmente houvessem ocorrido, desde quando o autuado detinha contas em diversos bancos da praça, conforme se pode ver dos lançamentos efetuados, conforme cópias dos livros Razão de nºs 2, 3 e 4 (fls. 83 a 130).

Afirmou que o autuado simulou empréstimos de sócios e até de pessoas não identificadas (fl. 84), para suprir insuficiência de caixa, em detrimento de receitas de vendas de mercadorias omitidas. Que se os cupons e as notas fiscais tivessem sido emitidos em todas as operações de venda e as mesmas houvessem sido regularmente escrituradas, certamente não teria necessidade de usar

recurso tão flagrante, como o de empréstimo fictício para dar suporte a saídas de numerário, quando do pagamento de suas obrigações.

Transcreveu, a propósito, o art. 12 do Código Comercial Brasileiro, que estabelece a obrigatoriedade da empresa efetivar os lançamentos de todas as suas operações de comércio. Observou que, de acordo com esse dispositivo, os lançamentos devem ser lastreados nos documentos originários dos atos e fatos praticados decorrentes das operações de comércio, enquanto que no caso do autuado, os lançamentos foram efetuados sem quaisquer documentos que comprovassem as operações, transparecendo a ficção praticada.

Argüiu que a defesa limitou-se a alegar que a presunção é inconstitucional e que não é fato gerador do imposto. O autuante asseverou que o fato está demonstrado e comprovado, mediante farta documentação juntada ao Auto de Infração e, desse modo e de forma igual à infração 07, o lançamento fiscal está respaldado na legislação vigente, conforme estabelecido no art. 2º, § 3º, combinado com o art. 60, inciso I, do RICMS/97, autorizado pelo art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, restando caracterizada, mais uma vez, a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido, desde quando em momento algum o autuado comprovou os supostos empréstimos contabilizados a débito da conta Caixa. Manteve integralmente a autuação.

Infração 11 – Contrapondo-se às alegações defensivas, o autuante afirmou existirem as seguintes provas de que as notas fiscais objeto da autuação foram destinadas ao autuado: cópias de todos os documentos foram retidas no trânsito, através dos Postos Fiscais; a quase totalidade das mercadorias foi conduzida por transportadoras legalmente estabelecidas como pessoas jurídicas ou pelas próprias empresas vendedoras dos produtos; todas as notas fiscais contêm os dados corretos do autuado, como razão social, endereço, inscrição estadual, CNPJ, etc; diversas operações foram a prazo, indicando que a cobrança foi para o destinatário das mercadorias e que este honrou os pagamentos, pois, se ocorresse o contrário, considerando que os remetentes sempre eram os mesmos, estes não mais lhe venderiam mercadorias; o fato das transações se darem sempre com fornecedores habituais, não possibilitava o uso indevido da razão social do autuado por estranhos.

Acrescentou não restar dúvida de que as operações objeto dessa infração são de inteira responsabilidade do autuado, por se tratar de dezenas de operações, num elevado montante, com mercadorias relacionadas à sua atividade (produtos de beleza e cosméticos), atividade exercida por um limitado número de comerciantes na região.

Disse que apesar do autuado afirmar que algumas notas fiscais do exercício de 2003 foram escrituradas no exercício seguinte, não identificou quais teriam sido esses documentos nem juntou prova dos fatos.

Quanto à alegação de que várias notas fiscais do exercício de 2004 foram escrituradas em 2005, relacionando-as à fl. 315, argumentou ser a mesma descabida porque todos os documentos fiscais inseridos na infração foram emitidos até 27/12/2004, tendo as mercadorias passado pelos Postos Fiscais deste Estado e ingressado em seu estabelecimento dentro daquele exercício. A escrituração é que ocorreu intempestivamente, no exercício de 2005, sem apresentação, por parte do autuado, de qualquer justificativa para esse atraso. Observou que o art. 319, § 1º, do RICMS/97, estabelece que a escrituração dos livros fiscais não pode se atrasar por mais de cinco dias, ressalvados os livros com prazos especiais.

Disse ter concluído a fiscalização do estabelecimento autuado no mês de setembro de 2005, tendo examinado a escrituração do livro Registro de Entradas do exercício de 2005, referente aos meses de janeiro e fevereiro, não tendo constatado o registro de nenhuma nota fiscal do exercício de 2004. Que o autuado sequer indicou quais os números das folhas do livro Registro de Entradas, nas quais as alegadas notas fiscais estariam registradas, o que demonstra claramente que se realmente a escrituração ocorreu, foi após o encerramento da ação fiscal, o que não pode ser admitido, desde



quando a exclusão dos documentos do movimento comercial de um exercício altera o seu resultado econômico.

Afirmou que em relação ao exercício de 2003, se tivesse sido registrado algum documento no exercício seguinte, teria percebido, pois durante a fiscalização foram examinados os dois exercícios, observando, além disso, que o autuado apenas mencionou o assunto, sem apontar nenhum documento fiscal. Daí, conclui que todas as notas fiscais arroladas no Anexo IX (fls. 53 a 56) e referentes ao exercício de 2003, são objeto da autuação, também, por falta de registro nas escritas fiscal e contábil, por caracterizar omissão de saídas de mercadorias tributáveis, conforme dispõe a legislação vigente.

Quanto à alegação do autuado de descabimento da exigência fiscal correspondente ao período no qual estava enquadrado no regime do SimBahia (2001 e 2002 até 30/11), por estar dispensado de escriturar livros fiscais, afirmou ter atentado para esse detalhe e, por esse motivo, em nenhum momento se refere no Auto de Infração à falta de registro de notas fiscais no livro Registro de Entradas. Ressaltou que na redação adotada esclareceu que o lançamento se referia a “valores apurados pela falta de registro na escrita contábil”. Considerando que a escrituração de notas fiscais é um ato de natureza fiscal e também de natureza contábil, a falta de sua escrituração no livro Diário ou Caixa também representa omissão de receitas, devido à falta de registro dos pagamentos relativos aos desembolsos decorrentes das aquisições correspondentes, seja no mês da compra, se à vista, seja no mês do pagamento, sendo a prazo.

O autuado, como optante pelo SimBahia, estava obrigado a escriturar ao menos o livro Caixa, tendo escriturado e apresentado à fiscalização os livros Diário e Razão (escrita contábil completa), quando foi detectada a falta de escrituração das notas fiscais de compra de mercadorias referidas na autuação, conforme Anexo IX (fls. 54/55), caracterizando omissão de saídas em igual valor. Observou que o art. 408-C, inciso, VI, do RICMS/97, estabelece a obrigação do contribuinte enquadrado no SimBahia, de escriturar qualquer fato de natureza financeira. Enfatizou, ainda, que a presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, em decorrência da falta de escrituração de bens ou mercadorias, está prevista no § 3º, do art. 2º, do mesmo regulamento, que transcreveu.

Arguiu que ao caracterizar essa infração, o regulamento não especificou que a mesma se restringia a contribuinte do Regime Normal ou do SimBahia e que o foco é de natureza mais contábil que fiscal. Que estando o autuado obrigado a proceder à efetivação dos pagamentos no livro Caixa, a não escrituração nos livros Diário e Razão, que englobam o Caixa, caracteriza a mesma infração, o que significa em omissão de saídas, que é o objeto da autuação.

Esclareceu que ao apurar o imposto devido nesta infração, em relação ao período em que o autuado esteve enquadrado no SimBahia, aplicou a alíquota normal de 17% e concedeu o crédito presumido de 8% (Lei 8.534/02). Disse que a presunção de omissão de saídas, autorizada pela legislação para o exercício de 2001 e o período de janeiro a novembro de 2002, está respaldada na falta de escrituração dos documentos referentes a entradas de mercadorias, na escrita contábil (onde inclui o Caixa) e não no livro Registro de Entradas, como supõe o autuado.

Alegou que o autuado, em sua defesa, apresentou como prova apenas uma relação de notas fiscais não escrituradas em 2004 e supostamente escrituradas no exercício de 2005, portanto nada provando em relação à demanda estabelecida no presente PAF.

Em relação às demais infrações, entendeu que ao silenciar, o autuado demonstrou total aceitação. Sugeriu a procedência integral do Auto de Infração e solicitou que seja negada a realização de diligência, considerando que os documentos acostados ao processo quando da ação fiscal sanam quaisquer dúvidas que venham a ser suscitadas.

## VOTO

No Auto de infração em lide, consta que foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de diversas infrações, dentre as quais houve manifestação defensiva parcial, a respeito das quais passarei a analisar.

O autuado limitou-se a tecer comentários sobre o tema “presunção” e argumentar que a lei infraconstitucional não pode legislar em matéria tributária não prevista na Constituição Federal. Ressalto, a princípio, que nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores deste Conselho a declaração de inconstitucionalidade. Apesar disso, analisando os argumentos do autuado, afasto as preliminares de nulidade requeridas, considerando que a exigência fiscal constante dos itens do presente lançamento, combatidos pela defesa, está fundamentada em expressa disposição legal (art. 2º, § 3º, inciso IV, do RICMS/97 e art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96), não vislumbrando qualquer violação ao princípio da legalidade, à tipicidade cerrada ou àquele que veda a bi-tributação.

O procedimento fiscal não violou as regras contidas no artigo 18, II e IV, “a” e 39, III, do RPAF/99, haja vista que as infrações foram descritas de forma clara e precisa, estando todas embasadas em levantamentos e demonstrativos, extraídos das escritas fiscal e contábil do sujeito passivo, bem como, foram anexados aos autos cópias e vias de documentos que embasaram a acusação fiscal, determinando com segurança, a infração e o infrator. Além do que, o autuado exerceu o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentando impugnação demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

No que se refere a alegação do autuado quanto ao benefício da dúvida em seu favor, entendo que o mesmo não é aplicável ao caso em tela, pois não há dúvida quanto à capitulação legal do fato, a natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, a autoria, imputabilidade, ou punibilidade, ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, conforme previsto nos incisos do art. 112 do CTN.

Desta forma, rejeito as preliminares argüidas, haja vista que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição que contrarie o RPAF/99.

Na sequência, analisarei o mérito das infrações combatidas pela defesa.

Analisando os elementos constantes dos autos, atesto que a infração 01 não foi devidamente elidida pelo sujeito passivo. A mesma se refere a recolhimento a menos do ICMS, na condição de Empresa de Pequeno Porte, enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS – SimBahia. Observo que o autuante, de forma correta, apurou os valores devidos pelo sujeito passivo, lançando nos Demonstrativos do Débito da Empresa de Pequeno Porte, para cada exercício fiscalizado, os valores e deduções pertinentes, abatendo do ICMS recolhido em cada mês, os valores recolhidos. A alegação defensiva relativa a erros nos cálculos da fiscalização, não fazem sentido, haja vista que os mesmos resultaram do cotejo entre a receita bruta apurada, no montante de R\$ 120.875,85 e o valor do imposto recolhido, da ordem de R\$ 3.296,89, o que resultou no lançamento da diferença a recolher de R\$ 637,62. Desta forma, a infração 01 é procedente.

No que se refere à infração 07, observo que a defesa não apresentou provas que corroborassem suas alegações. Verifico que o lançamento, neste caso, foi lastreado na análise dos livros essenciais de uma empresa, que são o Razão e o Caixa, quando a fiscalização constatou a existência de numerário em espécie em caixa, sem o correspondente registro, fato que admite a presunção da ocorrência de saídas de mercadorias, sem o obrigatório registro na escrita fiscal do

autuado e, portanto, sem o recolhimento do imposto devido, conforme disciplina o art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96, que transcrevo abaixo para um melhor entendimento:

*“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.”*

Assim, entendo que restou comprovada a ocorrência de saldos credores na conta caixa, significando dizer que os recursos aplicados nos pagamentos, por não terem respaldo legal, tiveram a sua origem desconhecida. Mantida esta infração.

O lançamento em discussão na infração 08 diz respeito a ICMS devido por omissão de saídas de mercadorias, apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada. Novamente o autuado apresentou argumentos, neste caso baseados em supostos empréstimos que teriam sido feitos pela empresa, sem contudo anexar as provas essenciais, que seriam a prova do efetivo desembolso da quantia emprestada, ou seja, o documento de depósito ou transferência ou o extrato bancário que demonstrasse o fato, bem como a prova de que o cedente dispunha, à época, de rendimentos suficientes para fazer o empréstimo.

Por conseguinte, considero insubsistentes os elementos com os quais o contribuinte pretende provar a origem do suprimento de caixa. De acordo com a legislação, havendo suprimento de caixa de origem não comprovada, presume-se a existência de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que ingressos de valores na contabilidade nessas condições são tidos como relativos à falta de contabilização de vendas anteriormente realizadas. Essa presunção é prevista no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, acima transcrito. Portanto, mantida também esta infração.

Na Infração 11 o autuado é acusado de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas. Nesta situação, determina o art. 2º, § 3º, IV, do RICMS/97, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, que se presume a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados, além outras hipóteses. No mesmo sentido, estabelece o já transcrito § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96.

Este Conselho de Fazenda, através de diversos Acórdãos publicados, já consolidou a jurisprudência em relação à aplicação da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sempre que a escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados, comprovado pelas vias de notas fiscais retidas através do CFAMT. Verifico, inclusive, que no presente caso existem fortes evidências de que as notas fiscais objeto da autuação foram destinadas ao autuado: as cópias de todos os documentos foram retidas na fiscalização do trânsito de mercadorias; as mercadorias, em sua maioria, foi conduzida por transportadoras legalmente estabelecidas ou pelos próprios fornecedores; todas as notas fiscais contêm os dados corretos do autuado; diversas operações foram a prazo, indicando que o destinatário honrou os pagamentos, senão os fornecedores não mais lhe venderiam mercadorias; considerando que as transações ocorreriam sempre com fornecedores habituais, o uso indevido da razão social do autuado por estranhos se tornava imprevisto; as operações objeto da infração se referiam a mercadorias

relacionadas à sua atividade (produtos de beleza e cosméticos), atividade esta exercida por um limitado número de comerciantes na região onde o autuado é estabelecido.

Vale ainda destacar, que as cópias das notas fiscais, em questão, foram anexadas aos autos e, por se constituírem em contratos de fornecimento de mercadorias, são válidas como prova de circulação das mesmas e do seu respectivo ingresso no estabelecimento destinatário, até que se prove o contrário.

Observo que o autuado não apresentou nenhuma prova para embasar seus argumentos de que parte dos documentos fiscais do exercício de 2003 teriam sido escriturados no exercício de 2004, mesmo porque, tendo fiscalizado os dois exercícios, o autuante teria detectado tal fato, o que não ocorreu. Já a relação de notas fiscais anexada à fl. 315, na tentativa de demonstrar que as mesmas se referiam ao exercício de 2004 e teriam sido escrituradas no exercício seguinte, também não elidem a acusação fiscal, considerando que dos demonstrativos constantes do PAF verifíco que as notas fiscais relacionadas no exercício de 2004, efetivamente se referiam a esse exercício. Acrescento que, conforme bem frisou o autuante, a fiscalização fora encerrada em setembro de 2005, sem que o autuado apresentasse nenhuma comprovação de que documentos fiscais de 2004 houvessem sido registrados no exercício seguinte.

No que se refere ao descabimento da exigência fiscal correspondente ao período no qual o autuado esteve enquadrado no regime do SimBahia (entre janeiro de 2001 e novembro de 2002), sob a alegação de estar dispensado de escriturar livros fiscais, enfatizo que de acordo com os transcritos artigos 408-C, inciso VI e 335, § 2º, do RICMS/97, o sujeito passivo não apenas deveria escriturar o livro Caixa, contendo a sua movimentação financeira, como estava obrigado a informar, enquanto esteve enquadrado no SimBahia, através da DME, todas as informações constantes nas notas fiscais de aquisição.

*“Art. 408-C. As microempresas, as empresas de pequeno porte e os ambulantes são dispensados do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, exceto quanto às seguintes:*

*VI - escrituração:*

*a) do livro Registro de Inventário e, em substituição à apresentação da escrita mercantil, do Livro Caixa, com o registro de sua movimentação financeira, inclusive bancária, tratando-se de empresas de pequeno porte e microempresas com Receita Bruta Ajustada superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais);”*

*“Art. 335. Os contribuintes inscritos no cadastro estadual na condição de microempresas ou de empresas de pequeno porte, apresentarão, anualmente, a Declaração do Movimento Econômico de Microempresa e de Empresa de Pequeno Porte (DME) e, quando for o caso, a sua Cédula Suplementar (CS-DME), até o dia 28 de fevereiro de cada ano, exceto os estabelecimentos inscritos sob o código de atividades 6312-6/03 - depósito de mercadorias próprias.*

*§ 2º Na DME serão informados os valores das receitas e dos pagamentos ou aquisições, do período do ano em que a empresa esteve enquadrada no SimBahia, bem como os dados relativos aos estoques inicial e final do período considerado, devendo constituir-se em resumo e exato reflexo dos valores constantes nos documentos fiscais relativos a operações e prestações ocorridas no período de referência”.*

Observo, ademais que, de forma correta, o autuante concedeu o crédito presumido de 8% em relação ao débito desse período. Em relação à solicitação de concessão do crédito fiscal correspondente às notas fiscais não lançadas pelo autuado, entendo descaber tal pleito, desde quando a infração se refere à presunção de omissão de saídas anteriores, decorrente da constatação da ocorrência de entradas não contabilizadas. Mantida a infração na íntegra.

Ressaltou que em relação aos itens 07,08 e 11, que tratam da cobrança de imposto com base na presunção legal de omissão de receita(art. 40 § 4º da Lei nº 7014/96) restou comprovado que as exigências não estão contidas umas nas outras, ou seja, as parcelas referentes a cada item foram consideradas na apuração do débito para não se configurar a cobrança em duplicidade.

Em relação à infração 12, verifico que foram indicadas pelo autuante duas multas de R\$140,00 pela declaração incorreta de dados ocorrida em duas DMAS (Declaração e Apuração Mensal do ICMS), enquanto que este CONSEF tem entendido que a Lei 7.014/96 (artigo 42, inciso XVIII, alínea “c”) somente autoriza a cobrança de uma multa em cada ação fiscal, independentemente da quantidade de exercícios ou de informações econômico-fiscais. Pelo exposto, deve ser retificado o débito referente a esta infração, de R\$280,00 para R\$140,00.

Observo que o sujeito passivo não impugnou os itens 02 a 06, 09, 10 e 12 da autuação, inclusive, consta cópia reprográfica de DAE acostado aos autos relativo ao pagamento do imposto apontado nas infrações acima citadas, o que caracteriza o reconhecimento expresso das irregularidades apuradas na ação fiscal. Os procedimentos fiscais, em todos os casos, foram realizados atendendo as orientações legais e que a constituição do lançamento do crédito tributário ocorreu de forma correta. Assim, ficam mantidos esses itens da autuação.

Não acolho a solicitação de diligência ou perícia fiscal, nem a apresentação posterior de novas provas, considerando que o autuado teve oportunidade e já apresentou documentos em sua impugnação e que os elementos de provas anexados aos autos são suficientes ao meu convencimento e decisão da lide.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **110427.0017/05-9**, lavrado contra **UNIVERSO DOS COSMÉTICOS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 262.751,18**, sendo R\$ 1.721,78 acrescido da multa de 50%, R\$ 5.230,89 acrescido da multa de 60% e R\$ 255.798,51 acrescido da multa de 70%, previstas respectivamente no inciso I, alínea “a”, no inciso II, alíneas “a”, “b” e “d” e no inciso III, todos do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$ 140,00**, prevista no inciso XVIII, alínea “c”, do mesmo artigo e lei, com os acréscimos moratórios correspondentes, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de fevereiro de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRERSIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – JULGADOR