

A. I. Nº - 279862.0022/05-8  
AUTUADO - CARDOSO & RIBEIRO LTDA.  
AUTUANTE - JOÃO RICARDO TERCEIRO E BARRETO  
ORIGEM - INFRAZ SENHOR DO BONFIM  
INTERNET - 12/06/06

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0193-05/06**

**EMENTA: ICMS.** 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. 2. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA "FORNECEDORES". PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A permanência no passivo de obrigações inexistentes indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Infração não elidida. Não acolhida as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 27/12/2005, exige o ICMS no valor de R\$55.355,56 acrescido da multa de 70%, em decorrência:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor na Conta Caixa (julho, agosto e outubro de 2000; janeiro, fevereiro, junho e julho de 2001) – R\$9.283,18;
2. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes (exercícios de 2000 e 2001) – R\$46.072,38.

O autuado defendendo-se (fls. 465/467) discordou da autuação pelos seguintes motivos:

1. o autuante, ao utilizar a alíquota de 17% para cálculo do imposto, infringiu dispositivo constitucional que veda a bitributação, pois, como nunca havia sido autuado por aquisições de mercadorias sem notas fiscais, era evidente que a presunção de saídas, objeto da autuação, tinha base em origem conhecida;
2. várias mercadorias constantes do anexo 3 do Auto de Infração estavam enquadradas no regime da substituição tributária, portanto, desoneradas da tributação nas operações internas subsequentes.

Apresentou planilha indicando as mercadorias com seus valores contábeis, por exercício, cujo imposto deveria ser calculado com a alíquota de 17%, 12% e 7%, além dos valores das mercadorias isentas e enquadradas na substituição tributária.

Em vista do exposto, requereu que este Colegiado considerasse suas reivindicações.

O autuante prestou informação (fl. 472) ratificando o procedimento fiscal, tendo em vista que as reivindicações do autuado embora “justas” não possuíam base legal.

Os autos foram baixados em diligência à Inspetoria de Senhor dôo Bonfim para que a Repartição Fiscal intimasse o autuado á conecer as notas fiscais que se encontram apensadas ao processo ás fls. 25/89. Foi reaberto prazo de defesa (fl. 476).

A Repartição Fiscal cumpriu em sua totalidade o que foi solicitado (fl. 9).

O autuado ao se manifestar (fls. 481/504), agora através de advogados, inicialmente requereu a nulidade da ação fiscal.

Entendeu que as infrações 1 e 2 se constituíram em auditorias distintas sobre o mesmo fato gerador, o que representava dupla cobrança e, conseqüentemente cerceamento do seu direito de defesa, pois ficou impossibilitado de impugnar, especificadamente, a auditoria empregada. Além do mais, a situação se constituía em enriquecimento ilícito em detrimento do patrimônio da empresa. Transcrevendo o art. 60, I e § 1º, do RICMS/97, ressaltou que na constatação das duas irregularidades, apenas aquela de maior valor monetário poderia subsistir. E, no caso, como ambas foram exigidas, a autuação era nula com base no art. 18, II, do RPAF/99.

A auditoria se baseou em livro não obrigatório ao autuado, ou seja, no livro Razão escriturado pela empresa, o que se constituía em vício insanável no roteiro de auditoria empregado, já que baseada em prova material não legal. Trazendo as determinações do art. 314, do RICMS/97 e art. 5º, II, da Constituição Federal, afirmou que o Regulamento não obriga o contribuinte a escriturá-lo. Assim, padecia de validade material da autuação. Trouxe aos autos o Acórdão JJF nº 0310-01/02 que versa sobre a falta de obrigação de empresas enquadradas no SimBahia da escrituração da maioria dos livros fiscais, e outras que seguem a mesma linha, para consubstanciar sua alegação. Ressaltou, ainda, que além deste vício, o autuante tinha se baseado em informações contidas em outro Auto de Infração (nº 269511.0013/03-0) com claro desvio dos roteiros normais de auditoria.

Que era evidente a nulidade da ação fiscal, ou mesmo a sua improcedência, já que houve a inclusão de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, havendo, desta forma, bitributação. Trouxe aos autos o Acórdão JJF nº 0052-04/05, que trata de vendas com pagamento em cartão de crédito ou débito em valor inferior ás operações realizadas e fornecidas pelas administradoras, cuja decisão foi pela improcedência tendo em vista a inadequação do roteiro de auditoria pela comprovação do fato da maioria das mercadorias se encontrar enquadrada no regime da substituição tributária e a Resolução nº 1104/97 que trata da entrega de mercadoria á destinatário diverso, quando este Colegiado decidiu cobrar apenas multa por descumprimento de obrigação acessória já que comprovado que a mercadoria se encontrava na substituição tributária. Na situação, a interpretação a ser dada, entendeu, face á determinação constitucional (art. 170) era no sentido de beneficiar o pequeno empresário e não prejudicá-lo. Assim, negar este direito de deduzir o imposto já pago por substituição tributária, via Auto de Infração, era destoar da finalidade do referido regime e desobediência à Constituição Federal, que veda a bitributação. Observou que no decorrer da lide iria juntar livros e documentos fiscais que comprovariam que a omissão de receita encontrada decorreu de venda de mercadorias isentas e com fase de tributação encerrada.

No mérito e atacando a infração 1, afirmou, novamente, que a autuação não possuía base legal, pois as diferenças encontradas foram apuradas através de valores de notas fiscais consignadas em listagem do CFAMT e que muitas cópias das notas fiscais não se encontravam apensadas aos autos. Assim, como o fato material não se encontrava comprovado, a autuação era nula diante do princípio da vinculação do ato administrativo tributário á lei, conforme disposições do art. 97, I e II, 114, 116, 141, 142 e 144, do CTN, art. 5º, II, 37 e 150, I, da Constituição Federal e art. 2º, 18, IV, “a” e 41, II, do RPAF/99.

Em vista do que expôs requereu diligência fiscal para que fossem excluídas da autuação as notas fiscais nº 000598, 008.785 e 018.207.

No que se refere à infração 2, afirmou que a autuação não poderia se sustentar, uma vez que durante o período fiscalizado existia saldo devedor mais do que suficiente para honrar o pagamento das duplicatas não escrituradas, mediante o exame do conjunto das escritas contábeis da empresa autuada. Indicou que este Colegiado já se posicionou a respeito desta matéria e para consubstanciar este argumento transcreveu o voto do Acórdão CJN nº 0072-12/02, bem como, transcreveu emendas de outras decisões deste CONSEF.

Por fim, requereu a nulidade ou a improcedência da ação fiscal.

O autuante chamado para prestar nova informação (fl. 515), teceu as seguintes considerações:

1. ratificou seu entendimento a respeito das alegações de defesa, conforme fl. 472 dos autos;
2. para apurar o saldo credor da conta Caixa (fls. 10/18) tomou por base a inclusão de notas fiscais capturadas pelo CFAMT e as apensou ao processo (fls. 25/89). A entrega destes documentos já havia sido objeto de diligência decidida pelo CONSEF, o que contradizia a alegação defensiva;
3. a infração 2 trata de outros fatos geradores, presumidos, ou seja, pela manutenção de obrigações com fornecedores já pagas no passivo contábil da empresa (fls. 299/364 e 407/459 ).
4. expôs seu entendimento de que o Livro Razão Analítico apenas é um desdobramento gerencial do livro Diário, que é obrigatório desde 1850, através do Código Comercial, que só teve sua Primeira Parte revogada em 10/01/2002, pelo novo Código Civil. Neste no seu art. 1180 encontra-se determinado: "Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica."
5. discordou do autuado quanto a questão das mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária.

## VOTO

Apreciando as preliminares de nulidade suscitadas pelo impugnante as rejeito em sua totalidade, pois não encontro, diante da legislação tributária vigente, qualquer motivo para lhe dar sustentação.

Primeiramente alegou a exigência de dupla cobrança, de confisco e de cerceamento do seu direito de defesa já que as infrações 1 e 2 se constituíram em auditorias distintas sobre o mesmo fato gerador, no mesmo exercício fiscalizado. Observou que diante das determinações do art. 60, I e § 1º, do RICMS/97 somente poderia ser exigido o imposto de maior valor monetário. No caso, como ambas foram exigidas, a autuação era nula com base no art. 18, II, do RPAF/99.

Pela provas trazidas aos autos, pela descrição clara das infrações, não posso comungar com o entendimento do defensor e explico. Tal raciocínio estaria perfeito se os documentos que deram origem às duas infrações fossem os mesmos. Porém, analisando os demonstrativos do saldo credor de caixa e o levantamento do passivo fictício, juntamente com o livro Diário verifica-se que os pagamentos incluídos no levantamento da conta "Caixa" não contemplam aqueles do passivo fictício, o que significa dizer que, se eles fossem levadas à registro na mencionada conta, o saldo credor apurado seria de maior monta, equivalente ao somatório das duas infrações. Ressalto, neste momento, que o saldo credor constatado em alguns meses já estava escriturado pelo próprio impugnante. Apenas foi acrescido com as notas fiscais colhidas junto ao Sistema CFAMT desta Secretaria de Fazenda por não estarem contabilizadas na escrita contábil do contribuinte. Enquanto que o passivo fictício diz respeito a pagamentos à fornecedores relativos a aquisições, que embora devidamente contabilizadas, seus pagamentos foram omitidos. Não há cobrança em duplicidade.

A defesa também alegou vício insanável da autuação, pois sem validade material, já que baseada em livro não obrigatório ao autuado, ou seja, no livro Razão escriturado pela empresa. Para comprovar o que alegava transcreveu as determinações do art. 314, do RICMS/97 e afirmou que o Regulamento não obriga o contribuinte a escriturá-lo. Equivoca-se, mais uma vez, o deficiente. A escrita contábil de uma empresa é obrigatória pela norma legal do País (art. 1179 do Novo Código Civil). Apenas assegura tratamento diferenciado e simplificado a empresário rural e a pequeno empresário (art. 970). Inclusive o livro Diário é obrigatório, conforme art. 1180 do citado Código. Nesta linha é que se posiciona o Regulamento no se art. 320: *Constituem instrumentos auxiliares da escrita fiscal os livros da contabilidade geral, o Copiador de Faturas, o Registro de Duplicatas, as Notas Fiscais, os Documentos de Arrecadação Estadual e demais documentos, ainda que pertencentes ao arquivo de terceiros, que se relacionem com os lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte.* Indo adiante, a legislação tributária estadual somente dispensava, à época, a escritura mercantil aos contribuintes enquadrados como microempresários com receita bruta inferior a R\$30.000,00 (art. 408-C, VI, “a”, do RICMS/97).

Por fim e em relação ao tema, já que a base da autuação foi o livro Razão, observo que os livros contábeis, no caso Razão e Diário, devem espelhar fielmente, um e outro, todas as transações efetuadas pela empresa. Assim, o saldo, credor ou devedor, apresentado no livro Razão é decorrente dos valores escriturados no livro Diário, onde os lançamentos são consignados de forma analítica enquanto naquele estão indicados de forma sintética. Em suma, são instrumentos indissociáveis e registram os mesmos fatos.

O deficiente afirmou que as auditorias empregadas não poderiam ter sido aplicadas, pois muitas das mercadorias que comercializa estão enquadradas no regime da substituição tributária ou são isentas do tributo. Entendeu que no caso houve bitributação. No presente, não concordo com o impugnante. A auditoria fiscal seria inadequada caso ficasse comprovado que o faturamento da empresa decorreu de vendas em quase sua totalidade de mercadorias “outras” (neste caso, incluídas aquelas com imposto recolhido por antecipação tributária) ou isentas. A posição deste Colegiado já está sedimentada em inúmeros acórdãos prolatados. Ocorre que o deficiente não provou, em qualquer momento, a situação acima mencionada, conforme determina o art. 123, do RPAF/99. E, analisando as notas fiscais apensadas aos autos, resta provado que parte considerável de suas vendas é de mercadorias não enquadradas no citado regime. Nesta situação, não posso dar sustentação ao argumento defensivo.

O autuado manifestou insubordinação diante da alíquota aplicada (17%) para cálculo do imposto, entendendo que houve, mais uma vez, duplicidade de cobrança do imposto. Afirmou que, como nunca havia sido autuado por aquisições de mercadorias sem notas fiscais, ficava patente que a presunção de saídas, objeto da autuação, tinha base em origem conhecida. Este é argumento que não se pode dar guarida. Se a empresa nunca havia sido autuada, é louvável. Porém constatando-se qualquer irregularidade, é dever do fisco estadual exigir o imposto que não foi recolhido. No caso, de saídas de mercadorias anteriores tributáveis, de origem não comprovada, cuja alíquota interna é de 17%.

A defesa ainda contestou a autuação, relativa à infração 2, pois baseada em informações contidas em outro Auto de Infração (nº 269511.0013/03-0), afirmando ter havido desvio dos roteiros normais de auditoria. Na existe qualquer desvio de roteiro de fiscalização. O autuante por já ter realizado o mesmo roteiro de auditoria para o exercício de 1999, o utilizou para apuração dos saldos existentes no exercício de 2000.

Isto posto, passo a análise e decisão das matérias impugnadas.

A autuação decorreu da identificação de omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na conta Caixa nos meses de julho, setembro a novembro de 2000, janeiro,

fevereiro, junho e julho de 2001 e da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, nos exercícios findos em 2000 e 2001.

O art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 determina, como presunção da ocorrência de operações mercantis tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que a escrituração apresentar saldo credor de caixa e manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, entre outras, salvo se o contribuinte provar o contrário, ou seja, o ônus da prova em desconstituir a presunção é do sujeito passivo. Esta é uma das poucas situações que a lei inverte o ônus da prova, cabendo ao sujeito passivo provar que não houve a ocorrência dos fatos elencados pela lei, já que a presunção é relativa (*juris tantum*), ao contrário da presunção absoluta (*juris et de jure*). Aquela, diante do princípio da verdade material invalida a verdade presumida.

Para a apuração do saldo credor da Conta Caixa, o autuante, com base no Livro Razão, levantou toda a receita e despesas escrituradas na Conta Caixa e indicadas pelo autuado no final de cada mês. Apenas incluiu as notas fiscais colhidas junto a Sistema CFAMT, pois omitidas. Observo que a própria escrituração já indicava saldo credor em diversos meses, conforme se prova através da cópia do citado livro, apensada aos autos á fls. 258/459.

O autuado não apresentou qualquer prova para desconstituir a irregularidade detectada. Apenas afirmou que a autuação se baseou em listagem do CFAMT, o que não é verdadeira. Os documentos fiscais estão apensados aos atos. Inclusive, para que no futuro não fosse alegado cerceamento de defesa, como não estava provado que ao autuado haviam sido fornecidas cópias das mesmas, este Colegiado sanou a irregularidade e reabriu prazo de defesa. Em seguida, o impugnante alega que somente alguns documentos não fora apresentados. Citou os de nº 000598, 008785 e 018207, requerendo diligência para suas exclusões. Quanto á diligência, ela não se faz necessária. Analisando estas notas fiscais, provado que as mesmas estão apensadas, respectivamente, ás fls. 55, 66 e 68 dos autos, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte. Observo, inclusive, que o autuante desdobrou tais documentos ao longo dos meses, tendo em vista pagamento efetuados “à prazo”.

Em vista de tudo o que foi exposto, mantenho a autuação relativa a este item no valor de R\$9.283,18.

A autuação da infração 2 do presente Auto de Infração decorreu da identificação de omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes nos exercícios de 2000 e 2001. Ou seja, a empresa efetuou pagamentos de duplicatas e não as contabilizou, fazendo com que os valores permanecessem como ainda pendentes.

O autuante para apurar o chamado passivo fictício procedeu da seguinte maneira: apurou o saldo real do exercício anterior que foi somado ás aquisições do exercício. Em seguida, indicou os pagamentos efetuados e o saldo existente para o exercício seguinte. Deste saldo, apurou o saldo real não quitado e que, efetivamente, deveria ser quitado no ano posterior. Sobre a diferença entre o saldo indicado para o exercício seguinte e aquele comprovado como o real, exigiu o imposto. Este procedimento foi realizado por cada fornecedor e baseado na conta “Fornecedores”, individualizada no livro Razão do contribuinte. Correta a forma de apuração do imposto.

Por fim, observo que a forma como o autuante elaborou o levantamento (individualizado por fornecedor e apresentando todos os saldos iniciais - aquele escriturado e o real) afastou a inclusão do passivo fictício do ano de 2000 em 2001.

Mantenho a autuação no valor de R\$46.072,38.

Voto pela procedência da autuação, para exigir o ICMS no valor de R\$55.355,56.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279862.0022/05-8, lavrado contra **CARDOSO & RIBEIRO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$55.355,56**, sendo R\$4.840,43 atualizado monetariamente, acrescido da multa 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$50.515,13 acrescido da mesma multa, prevista nos mesmo Diploma legal e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2006.

MÔNICA MARIA ROTERS – PRESIDENTE/RELATORA

CLÁUDIO MEIRELLES MATTOS – JULGADOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR