

**PROCESSO** - A. I. Nº 232185.0033/05-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CARLOS RODRIGUES DE ARAÚJO (APOLLO SUPERMERCADO)  
**RECORRIDOS** - CARLOS RODRIGUES DE ARAÚJO (APOLLO SUPERMERCADO) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO –Acórdão 2ª JJF nº 0424-02/06  
**ORIGEM** - INFAZ BOM JESUS DA LAPA  
**INTERNET** - 12/06/2007

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0197-12/07

**EMENTA:** ICMS. SIMBAHIA. MICROEMPRESA. 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 foi comprovada pelo contribuinte a origem dos Recursos. Imposto calculado pelo regime normal de apuração, com a concessão do crédito fiscal de 8%, conforme estabelecido no § 1º do art. 408-S, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Corrigidos erros na apuração do débito. Infração caracterizada. Decisão correta. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário apresentado contra a 2ª JJF a presente Decisão nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000. Por seu turno o contribuinte também recorre voluntariamente.

O lançamento de ofício reclama a falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 51.714,70, referente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na Conta “Caixa”, nos exercícios de 2000 a 2004, conforme Auditoria do Fluxo de Caixa e papéis de trabalho às fls. 06 a 166.

Quando da análise inicial do PAF o Sr. Relator considerou as alegações defensivas, inclusive demonstrativos e documentos, de que a auditoria de Caixa que serviu de base à autuação, continha inconsistências nos números e na metodologia de apuração, e com apoio dos demais membros da JJF o processo foi baixado em diligência à ASTEC/CONSEF, para a realização de revisão fiscal, no sentido de que, in loco, e à vista dos livros fiscais e contábeis e respectivos documentos, e partindo da “Auditoria Fluxo de Caixa” às fls. 152 a 219, pois o autuante já acatou a inclusão de vendas através de cupons fiscais, fosse emitido Parecer circunstanciado. Relacionou uma serie de comportamentos e indagações que deveriam ser observadas pelo diligente.

Diz o Sr. relator: “Conforme Parecer ASTEC nº 0099/2006 (docs. fls. 698 a 708), foi informado pelo funcionário designado para o referido trabalho que o contribuinte autuado atendeu a intimação para apresentação dos documentos solicitados apenas quanto aos empréstimos junto às instituições financeiras, não se manifestando quanto aos demais itens.

*Explicou a forma como foi procedida a revisão fiscal, qual seja, através de verificação no cadastro da SEFAZ de seu enquadramento no SIMBAHIA; de exame no livro Registro de Saídas de Mercadorias, às fls. 712/746, e nas notas fiscais anexadas às fls. 243/691 referentes a vendas*

*de mercadorias que não foram computadas no levantamento do autuante; e que procedidas as verificações tendo constatado que realmente o autuante consignou erroneamente os saldos iniciais de Caixa dos exercícios de 2001, 2002, 2003 e 2004, quando transportou os saldos constantes nas suas DMEs ao invés de transportar os saldos devedores apurados.*

*Foi informado ainda não ter sido apurado os percentuais das entradas de mercadorias do estabelecimento correspondentes a mercadorias tributadas, isentas/não tributadas, e as mercadorias sujeitas à antecipação tributária na entrada no estabelecimento, tendo em vista que se trata de MicroEmpresa, desobrigada da escrituração dos livros fiscais e pelas DMEs apresentadas às fls. 220/229, o autuado não faz nenhuma referência quanto ao tipo da mercadoria comercializada.*

*O revisor fiscal concluiu que após efetuadas as devidas verificações, o valor original do débito que era de R\$ 51.714,70 retificado pelo autuante para R\$ 21.845,31 quando da informação fiscal e demonstrativos às fls. 151/219, depois de atendido o solicitado pelo Relator reduziu o débito para o valor de R\$ 7.787,52, tudo conforme demonstrativos e documentos às fls. 698 a 766.*

*O autuado e o autuante foram cientificados do resultado da revisão fiscal (fls. 769 a 770). O autuante declarou que após análise das retificações efetuadas na diligência fiscal concordou com a diminuição do débito para o valor de R\$ 7.787,52, enquanto que o sujeito passivo se manifestou às fls. 772 a 777 na forma que segue.*

*Transcreveu o artigo 2º do RPAF/99 para requerer que seja privilegiada a realidade dos fatos em detrimento das rígidas regras de formalidade.*

*Sobre o resultado da revisão fiscal, reitera sua alegação de falta de provas e não consideradas na diligência. Diz que na apuração dos saldos credores foram consideradas notas fiscais menos receitas = saldo credor, porém, não foram carreadas aos autos as cópias das notas fiscais de entradas relacionadas às fls. 778 a 780, no momento de R\$ 38.097,70 (2000); R\$ 6.777,31 (2001); R\$ 39.030,04 (2002).*

*Ressalta que devem ser excluídas do demonstrativo “Auditoria Fluxo de Caixa”, as notas fiscais de entradas que não se encontram materialmente comprovadas nos autos.*

*Com esse argumento, suscita a nulidade do presente lançamento de ofício, com base nos artigos 2º 18, “a”, e 41, do RPAF/99.”*

Em seu voto o Sr. relator faz comentários acadêmicos a respeito do fato contábil “saldo credor de caixa”

Explicou em detalhes, inclusive por exercício a forma como foi procedida a revisão fiscal.

O revisor fiscal concluiu que depois de efetuadas as devidas verificações, conforme descrito acima, o valor original do débito que era R\$ 51.714,70 foi retificado pelo autuante para R\$ 21.845,31 quando da informação fiscal e demonstrativos às fls. 151/219, depois de atendido o solicitado pelo Senhor Relator, reduziu para R\$ 7.787,52.

Acatou o resultado da revisão fiscal por considerar que a mesma deu estrito cumprimento ao pedido desta Junta, bem como, pelo fato do sujeito passivo ao tomar conhecimento não ter apontado qualquer falha na sua elaboração ou nos números apurados, com exceção de sua alegação de que não foram carreadas aos autos as cópias das notas fiscais de entradas relacionadas às fls. 778 a 780. E acrescenta que “*pelo que consta dos autos o trabalho fiscal está baseado em elementos extraídos da escrita fiscal do contribuinte e de documentos apresentados na ação fiscal. Em momento algum neste processo verifiquei que os valores referentes às entradas foram obtidos através de notas fiscais coletadas pelo CFAMT. Muito pelo contrário, de tudo o quanto foi analisado depreende-se que as notas fiscais foram apresentadas pelo próprio contribuinte, e, portanto, as vias originais se encontram em seu poder.*”

Rejeitou as preliminares de nulidades suscitadas na defesa, por não encontrar amparo em nenhum dos incisos do artigo 18 do RPAF/99, e entendeu que no mérito, o lançamento subsiste em parte, uma vez que ficou evidenciado nos autos mediante revisão fiscal uma série de equívocos que registra em detalhes.

E finaliza: *“portanto, considerando que não foi elidida totalmente a presunção de omissão de saídas apurada no trabalho fiscal, concluo que está caracterizado em parte o cometimento da infração, incorrendo o contribuinte, na condição de microempresa inscrita no SIMBAHIA, na situação prevista no inciso V do artigo 408-L do RICMS/97, sendo calculado o imposto com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, inclusive com a concessão do crédito presumido calculado à alíquota de 8% sobre a receita omitida, nos termos do artigo 408-S, § 1º, do RICMS/97, alterado pelo Decreto nº 8.413/02, e aplicação da multa de 70% prevista no artigo 42, inciso II, da Lei nº 7.014/96.”*

Votou pela Procedência em Parte do Auto de Infração, e elaborou um demonstrativo que indica o débito final de R\$7.787,52

A Junta de Julgamento Fiscal como vimos fundamenta seu Recurso de Ofício nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Como vimos, o contribuinte através de advogado legalmente habilitado apresenta as suas razões que assim podemos relatá-las:

Entendemos que as suas razões têm basicamente três pontos:

- a) nulidade do lançamento por vício insanável no roteiro de fiscalização utilizado;
- b) ausência de provas relacionadas a várias despesas incluídas no demonstrativo bem como não comprovação das entradas de mercadorias vinculadas a notas fiscais ali relacionadas;
- c) inaplicabilidade da presunção pois entende que são apenas indícios;

Do seu arrazoado podemos destacar sobre a preliminar de nulidade que se trata do mesmo argumento já apresentado quando da impugnação, ou seja, a inadequação do roteiro de auditoria empregado. Reafirma que não estão presentes os pressupostos que autorizam a presunção legal - artigo 4º da Lei nº 7.014/96,- pois, segundo ele, o autuante limitou-se a elaborar confrontar as vendas e as compras dentro dos períodos fiscalizados, sem levar em conta que a análise deve ser feita no conjunto das escritas fiscal e contábil. Cita e transcreve o art. 1º do DL 406/68 que entende recepcionado pela nova ordem constitucional. Cita e transcreve outra vez parte do Acórdão CS nº 0177-21/02, da Câmara Superior do CONSEF que decidiu pela nulidade da autuação, em razão dentre outras da falta de análise da contabilidade em acusação de existência de saldo credor na conta Caixa.Volta a mencionar os Acórdãos JJF nº 2096/00; CS nº 0177-21/02; CJF nº 0068-11/02 e um trecho atribuído ao antigo TFR através do Ac. AP. 94.328 MG.

No mérito, diz que não foram carreados aos autos todas as notas fiscais de entradas constante nos demonstrativos elaborados pelo autuante e ressalta *“ainda que mesmo diante a alegação de que a s notas fiscais foram apresentadas pelo próprio contribuinte, ainda assim, é dever do fisco carrear o Auto de Infração com elementos que consubstanciem a infração imputada, sobre pena de nulidade do Auto de Infração.”* Cita Doutrina sobre a Teoria da Prova no Direito Tributário. Pede a exclusão das notas fiscais que não se encontrem materialmente comprovadas. Cita e transcreve o §4º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Faz comentários a respeito da presunção fiscal e cita os artigos 2º, 18 e 41 do RPAF. Pede ao final que sejam excluídas do demonstrativo elaborado pelo autuante as notas fiscais não acostadas nos autos, mediante diligência fiscal, razão pela qual requer que declare procedente em parte a infração.

A Sra. procuradora após breve histórico sobre o ocorrido opina no sentido de que as questões suscitadas dizem respeito como acima nos referimos a:

- a) nulidade do lançamento por vício insanável no roteiro de fiscalização utilizado;

- b) ausência de provas relacionadas a várias despesas incluídas no demonstrativo bem como não comprovação das entradas de mercadorias vinculadas a notas fiscais ali relacionadas;
- c) inaplicabilidade da presunção pois entende que são apenas indícios. Observa que não tendo o recorrente indicado expressamente quais as notas fiscais que deseja ver afastadas “*não merecem amparo as razões defensivas, neste particular*”.

Quanto à arguição de não cabimento da presunção, em face da existência de meros indícios diz que razão não assiste à tese recursal e que o autuante agiu com acerto diante da constatação a saldo credor de caixa na escrituração do recorrente, auferido mediante auditoria de fluxo de caixa. Observa também que “*o contribuinte se absteve de comprovar a origem do numerário utilizado no pagamento de aquisições, ora questionadas, não se desincumbindo, portanto, do ônus de constituir prova inequívoca capaz de elidir totalmente a presunção legal da ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis*”. Menciona os arts. 142 e 143 do RPAF. E conclui seu Parecer “*afirmando que em face da constatação de saldo credor de caixa na contabilidade do sujeito passivo e à mingua de documentos comprobatórios capazes de elidir integralmente a ação fiscal, coerente a Decisão recorrida ao concluir pelo cabimento da mesma*”.

## VOTO

Como vimos, o Auto de Infração exige de microempresa inscrita no SimBahia, imposto calculado com base na omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da constatação de saldos credores na Conta Caixa, conforme demonstrativos às fls. 06 a 69.

Inicialmente devemos nos manifestar sobre o Recurso de Ofício fundamentado nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000. Entendo que a Decisão do órgão julgador de 1ª Instância

Entendo que o Parecer ASTEC nº 0099/2006 (docs. fls. 698 a 708), explica de forma clara a forma como foi procedida a revisão fiscal, qual seja, através de verificação no cadastro da SEFAZ de seu enquadramento no SimBahia; de exame no livro Registro de Saídas de Mercadorias, às fls. 712/746, e nas notas fiscais anexadas às fls. 243/691 referentes a vendas de mercadorias que não foram computadas no levantamento do autuante; e que procedidas as verificações tendo constatado que realmente o autuante consignou erroneamente os saldos iniciais de Caixa dos exercícios de 2001, 2002, 2003 e 2004, quando transportou os saldos constantes nas suas DMES ao invés de transportar os saldos devedores apurados. Complementa o trabalho técnico a informação de não terem sido apurados os percentuais das entradas de mercadorias do estabelecimento correspondentes a mercadorias tributadas, isentas/não tributadas, e as mercadorias sujeitas à antecipação tributária na entrada no estabelecimento, tendo em vista que se trata de MicroEmpresa, desobrigada da escrituração dos livros fiscais e pelas DMES apresentadas às fls. 220/229, o autuado não faz nenhuma referência quanto ao tipo da mercadoria comercializada. A redução do valor do débito após efetuadas as devidas verificações como vimos inicialmente passou de R\$ 51.714,70 para R\$ 21.845,31 de acordo com demonstrativos às fls. 151/219 e depois de atendido o solicitado pelo Relator da JJF o débito passou a corresponder a R\$ 7.787,52, tudo conforme demonstrativos e documentos às fls. 698 a 766. Acresça-se ao fato de que autuante e autuado foram cientificados do resultado da revisão fiscal (fls. 769 a 770) tendo o primeiro declarado que após análise das retificações efetuadas na diligência fiscal concordou com a diminuição do débito para o valor de R\$ 7.787,52, enquanto que o segundo demonstrou seu inconformismo e passamos a analisar suas razões no Recurso Voluntário a seguir.

Como vimos, o contribuinte através de advogado legalmente habilitado apresenta as suas razões que passamos a analisá-las:

Entendemos que as suas razões fundamentam-se, aliás, como bem, colocou a Sra. procuradora, basicamente em três pontos:

- a) nulidade do lançamento por vício insanável no roteiro de fiscalização utilizado;
- b) ausência de provas relacionadas a várias despesas incluídas no demonstrativo bem como não há comprovação das entradas de mercadorias vinculadas a notas fiscais ali relacionadas;
- c) inaplicabilidade da presunção, pois entende que são apenas indícios;

Do seu arrazoado podemos destacar sobre a preliminar de nulidade que se trata do mesmo argumento já apresentado quando da impugnação, ou seja, a inadequação do roteiro de auditoria empregado. Diferente do que disse o recorrente estão presentes no procedimento fiscal os pressupostos que autorizam a presunção legal ex vi do artigo 4º da Lei nº 7.014/96. O autuante levou em consideração o conjunto das escritas fiscal e contábil do contribuinte. Não há pertinência por desnecessidade normativa a citação do art. 1º do DL 406/68. Os Acórdãos mencionados expressam corretamente o pensamento deste Conselho de Fazenda, mas são inaplicáveis à questão em lide. Foram carreados aos autos todos os documentos necessários à correta aplicação da presunção legal. A respeitável doutrina citada tem o nosso acolhimento, pois os fundamentos ali apresentados foram respeitados. Não houve ofensa ao §4º do Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e foram observados inclusive os artigos 2º, 18 e 41 do RPAF. O seu pedido final também não pode ser atendido, pois não há como excluir do demonstrativo as notas fiscais que comprovadamente vinculam-se ao recorrente.

O saldo credor da conta “caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, e quando o contribuinte não comprova a improcedência dessa presunção legal, a irregularidade encontra amparo no art. 2º, § 3º, inciso I, do RICMS/97.

Quando é detectada pela fiscalização omissão de saídas de mercadorias apuradas através de saldo credor de Caixa, conforme mencionado, a legislação tributária autoriza a presunção legal de omissão de mercadorias sem a tributação devida (art. 2º, § 3º, inciso I, do RICMS/97). Para elidir esta presunção legal, caberia ao autuado apresentar a comprovação da origem do numerário utilizado no pagamento das aquisições.

Concluo fazendo minhas as palavras da Sra. procuradora no sentido de que em face da constatação de saldo credor de caixa na contabilidade do sujeito passivo e à mingua de documentos comprobatórios capazes de elidir integralmente a ação fiscal, coerente a Decisão recorrida com a qual concordo e, em consequência, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232185.0033/05-8**, lavrado contra **CARLOS RODRIGUES DE ARAÚJO (APOLLO SUPERMERCADOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.787,52**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

JOÃO SAMPAIO REGO NETO –REPRES. DA PGE/PROFIS