

A. I. N° - 269610.0019/05-0
AUTUADO - CLÉLIO PIRES DE CARVALHO
AUTUANTE - GILSON GILENO DE SÁ OLIVEIRA
ORIGEM - INFRAZ IRECÊ
INTERNET - 20. 06. 2007

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0177-01/07

EMENTA: ICMS. 1. SIMBAHIA. MICROEMPRESA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. **a)** Constatando-se, num mesmo período, diferenças tanto de saídas como de entradas, através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Refeitos os cálculos de ambas as infrações, adequando-os ao que determina a legislação tributária, com base nos critérios previstos no art. 387-A, do RICMS/97 e adequação da autuação às normas do § 1º, do art. 19, da Lei nº 7.357/98, com a nova redação dada pela Lei nº 8.534/02, que manda abater do valor apurado o crédito presumido de 8% sobre as saídas consideradas. Com o refazimento dos cálculos a imputação fiscal deixou de existir, haja vista que as saídas das mercadorias objeto do levantamento quantitativo de estoque ocorreram com a aplicação da alíquota de 7%, por estarem arroladas no artigo 50, I, "a", do RICMS/97. Infrações insubstinentes. 2. CONTA "CAIXA". SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, sempre que a escrita do estabelecimento apresentar saldo credor de Caixa, a não ser que o contribuinte prove a insubstância da presunção. Efetuada correção no cálculo do imposto, com base nos critérios previstos no art. 387-A, do RICMS/97 e adequação da autuação às normas do § 1º, do art. 19, da Lei nº 7.357/98, com a nova redação dada pela Lei nº 8.534/02, que manda abater do valor apurado o crédito presumido de 8% sobre as saídas consideradas. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2005, exige ICMS no valor de R\$31.077,75 em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

1. falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, sendo exigido ICMS no valor de R\$9.603,68, acrescido da multa de 70%;
2. falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2001, sendo exigido ICMS no valor de R\$4.828,32, acrescido da multa de 70%;
3. falta de recolhimento do imposto decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, nos exercícios de 2000 e 2001, sendo exigido ICMS no valor de R\$16.645,75, acrescido da multa de 70%.

O autuado apresentou defesa às fls. 59/60, na qual sustenta que a exigência relativa às Infrações 1 e 2 é improcedente, tendo em vista que foi fiscalizada no ano de 2000, conforme Termo de Encerramento de Fiscalização que anexa à fl. 72, sendo o período fiscalizado de 01/01/98 a 31/12/00. Acrescenta que a alíquota aplicável ao caso é de 7% e não 17%, haja vista o produto “cuzcuz sinhá 30/x500, fubá de milho. Diz, ainda, ter direito ao crédito de 8% o que determinará a falta de imposto a pagar. Sustenta que o autuante não considerou as compras do produto “cuscuz sinhá 30x500”, referente ao exercício de 2000, cujas notas fiscais anexa. Apresenta demonstrativo no qual indica como omissão de entradas a quantidade de 317 que multiplicado pelo preço unitário de R\$6,68, resulta no preço total de R\$2.117,56.

Reportando-se à Infração 3, sustenta que o autuante agiu com rigor excessivo ao exigir ICMS duas vezes, quando exige nos itens 1 e 2 e no item 3.

À fl. 77, consta despacho da Coordenação de Atendimento da Inspetoria de Irecê encaminhando o processo ao CONSEF para julgamento, com o esclarecimento de que apesar de o autuado ter apresentado defesa o autuante não prestou prestou informação fiscal, após ter sido cientificado.

À fl. 80, consta a solicitação de diligência pela 1^a JJF, para verificação “in loco” nos documentos de aquisição, indicando o percentual de aquisição de mercadorias por exercício, relativo às mercadorias cujas saídas já se encontram com a fase de tributação encerrada, ou seja, mercadorias sujeita ao regime de substituição tributária, bem como em relação aos produtos cuja alíquota aplicável nas saídas esteja arrolada no disposto no artigo 51, I, do RICMS/97, ou seja, à alíquota de 7%.

Às fls. 82 a 85, consta Parecer da ASTEC/CONSEF de nº. 0209/2006, no qual o ilustre diligente apresenta os seguintes esclarecimentos:

Exercício de 2000

- total das entradas de mercadorias – R\$189.437,00 – 100,00%
- total das entradas de mercadorias com alíquota de 7% - R\$189.437,00 – 100,00%
- observa o revisor que neste exercício não houve aquisição de outras mercadorias.

Exercício de 2000

- total das saídas de mercadorias – R\$135.552,00 – 100%
- total das saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária – R\$12.558,47 – 9,26%
- total das saídas de mercadorias com alíquota de 7% - R\$122.993,50 – 90,74%.

Exercício de 2001

- total das entradas de mercadorias – R\$159.165,44 – 100,00%

- total das entradas de mercadorias suj. ao regime de substituição tributária – R\$4.482,49 – 2,82%
- total das entradas de mercadorias com alíquota de 7% - R\$154.682,95 – 97,18%
- total das saídas de mercadorias – R\$125.065,50 – 100,00%
- total das saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária – R\$2.008,09 - 1,61%
- total das saídas de mercadorias com alíquota de 7% - R\$123.057,40 – 98,39%

Esclarece ainda que, em relação às notas fiscais anexadas pelo autuado às fls. 61/71, constata-se a entrada de 8.760,00 fardos da mercadoria “cuscuz de milho Sinhá 30x500 grs” o que inverte a situação de omissão de entradas de mercadorias de 8.443,00 fardos para omissão de saídas de 317,00 fardos que, multiplicado pelo preço unitário de R\$7,20, resulta na base de cálculo de R\$2.282,40, com ICMS calculado com a aplicação da alíquota de 7% de R\$159,77; já a mercadoria Fósforo-Guarany na quantidade de 1,00 fardo ao preço de venda de R\$8,69, resulta na base de cálculo de R\$8,69 e ICMS de R\$1,48, perfazendo o total de ICMS exigido quanto a esta infração de R\$161,25.

Com relação ao exercício de 2001, (omissão de saídas), a mercadoria “cuscuz de milho Sinhá” passa para a quantidade de 3.520,00 fardos que multiplicado pelo preço unitário de R\$7,30, resulta na base de cálculo de R\$25.696,00 com ICMS calculado a alíquota de 7% de R\$1.798,72. Já o item “outras mercadorias” a base de cálculo de R\$2.705,89 com a alíquota de 17% resulta em R\$460,00, perfazendo o ICMS total desta infração de R\$2.258,72.

Conclui o diligente da ASTEC que o débito original de R\$14.432,00 fica reduzido para R\$2.419,97, para as infrações 01 e 02, na forma descrita acima.

Intimado o contribuinte para conhecer o resultado da diligência e manifestação, querendo, este à fl. 89 acusa o recebimento, contudo, silencia.

À fl. 92 e 93, consta comunicação ao autuante, inclusive, através de aviso de recebimento “AR”, sem haver qualquer manifestação sobre o resultado da diligência.

VOTO

O Auto de Infração em lide atribui ao contribuinte o cometimento de irregularidades decorrentes de:

- falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício;
- falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado;
- falta de recolhimento do imposto decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa.

Do exame das peças processuais constato que, relativamente às Infrações 01 e 02, a diligência solicitada pela 1^a Junta de Julgamento Fiscal, trouxe os esclarecimentos indispensáveis à solução da lide, através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 0209/2006.

Restou comprovado assistir razão ao autuado quanto à alegação de ser aplicável a alíquota de 7% e não de 17%, haja vista que a revisão fiscal constatou que, no levantamento quantitativo de estoque a mercadoria “cuscuz de milho” representa do total de saídas em 2000 o percentual de 90,74% e no

exercício de 2001 o percentual de 98,39%, estando arrolada no artigo 51, inciso I, alínea “a”, do RICMS/97, como sujeita a alíquota de 7%.

Assim, considerando as notas fiscais anexadas pelo autuado referentes à entrada de 8.760,00 fardos da mercadoria “cuscuz de milho Sinhá 30x500 grs”, acertadamente o ilustre revisor da ASTEC/CONSEF refez o levantamento referente ao exercício de 2000, apurando omissão de saídas de 317,00 fardos ao invés de omissão de entrada de 8.443,00 fardos, originalmente apurada, resultando na base de cálculo de R\$2.282,40 com ICMS no valor de R\$159,77. Passou a ser exigida também a omissão de saída de 1,00 fardo da mercadoria Fósforo Guarany, com base de cálculo de R\$8,69 e ICMS no valor de R\$1,48.

Relativamente ao exercício de 2001, apesar de não ter ocorrido mudança na quantidade originalmente levantada de 3.520,00 fardos e, consequentemente, da base de cálculo, também agiu acertadamente o Auditor revisor ao aplicar a alíquota de 7% para o produto “cuscuz de milho Sinhá” sobre a base de cálculo de R\$25.696,00, resultando no ICMS de R\$1.798,72. Com relação ao item “Outras Mercadorias” não houve alteração permanecendo a exigência de ICMS no valor de R\$460,00.

Contudo, verifico que à época da autuação - exercícios de 2000 e 2001 -, o contribuinte se encontrava cadastrado na SEFAZ/BA, como optante pelo Regime Simplificado de Apuração do ICMS – SimBahia, na condição de microempresa.

Observo, também, que o autuante ao efetuar o levantamento quantitativo e apurar o imposto devido, desconsiderou a condição do autuado de contribuinte enquadrado no SimBahia, utilizando o critério aplicável às operações normais.

Entretanto, não observou no cálculo do imposto a recolher o direito do contribuinte ao crédito fiscal, que poderá ser de 8% sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito do imposto, ou tendo o contribuinte comprovado a existência de crédito fiscal superior ao percentual acima indicado, o valor referente a este crédito superior, conforme estabelece o RICMS/97, nos seus artigos 408-P e 408-S, §§ 1º e 2º, abaixo transcritos:

“Art. 408-P. O contribuinte de que tratam os incisos II, III, IV, V e VI do artigo 408-L ficará sujeito ao pagamento do imposto que seria devido sem o tratamento tributário do Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia).”

(...)

“Art. 408-S. Quando se constatar qualquer das situações previstas nos arts. 408-L, 408-M, 408-P e 408-R, o imposto será exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos que derem causa ao desenquadramento.

§ 1º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, para o cálculo do imposto a recolher, deverá ser utilizado crédito de 8% sobre o valor da saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais.

§ 2º Tendo o contribuinte comprovado a existência de crédito fiscal superior ao indicado no parágrafo anterior, estará assegurada a sua aplicação no cálculo do imposto a recolher.”

Diante disso, a exigência fiscal relativa à Infração 01, no exercício de 2000, que originalmente fora calculada com base no valor da omissão de entradas de R\$56.492,23, com aplicação da alíquota de 17%, sem considerar qualquer crédito fiscal, resultando no ICMS a recolher no valor de R\$9.603,68, após a revisão fiscal realizada pela ASTEC/CONSEF passou a omissão de saídas de R\$2.282,40 com ICMS no valor de R\$159,77. Passou a ser exigida também a omissão de saída de 1,00 fardo da mercadoria Fósforo Guarany, com base de cálculo de R\$8,69 e ICMS no valor de R\$1,48. Somando-se as duas parcelas o ICMS apurado resulta em R\$161,25. Porém, como o contribuinte tem direito ao crédito de 8% sobre o valor de R\$2.291,09 relativo às saídas omitidas, que resulta no valor de R\$183,28, não há imposto a recolher. Infração insubstancial.

A mesma situação ocorre com a Infração 02, haja vista que após a revisão fiscal o valor do ICMS originalmente exigido de R\$4.828,32 passou para R\$1.798,72, em decorrência da aplicação da alíquota

de 7% para o produto “cuscuz de milho Sinhá” sobre a base de cálculo de R\$25.696,00. Como houve omissão de saídas do item “Outras Mercadorias” no valor de R\$2.705,89 resultando no ICMS no valor de R\$460,00, somando-se as duas parcelas o ICMS apurado resulta em R\$2.258,72. Contudo, como o crédito de 8% calculado sobre as saídas omitidas no valor de R\$28.401,89 resulta em R\$2.272,05, também neste item da autuação não há imposto a recolher. Infração insubstancial.

No que concerne à Infração 03, que cuida da falta de recolhimento do imposto decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, constato que na peça de defesa o autuado simplesmente acusa o excessivo rigor na autuação, por entender que o imposto está sendo exigido em duplicidade no item 01, 02 e 03.

Inicialmente, vale esclarecer que a acusação fiscal decorre da presunção de que ocorreram saídas anteriores sem pagamento do imposto, em função da constatação de existência de saldo credor, estando prevista no artigo 2º, §3º, V do RICMS/97, regra emanada do §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que dispõe:

“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.”

Do ponto de vista contábil, a conta Caixa por ser integrante do Ativo Circulante - Disponível, deve normalmente ter saldos devedores. A apresentação de saldos credores surge como uma disfunção, restando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não contabilizados.

Nessa situação, a legislação do ICMS presume que tais recursos são decorrentes de operações de comercialização (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, §4º, da Lei n. 7.014/96, acima transcrito.

Portanto, cabe ao sujeito passivo da relação tributária, querendo, apresentar todos os elementos de provas hábeis, no intuito de elidir a acusação fiscal.

No presente caso, não há que se falar em exigência em duplicidade ou simultâneas, haja vista que são infrações e apurações distintas. Nas Infrações 01 e 02, foram apuradas através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias omissões de saídas de mercadorias tributáveis, imputações parcialmente elididas pelo contribuinte com a apresentação de notas fiscais de entradas que, inclusive, determinaram a mudança da presunção de omissão de entradas originalmente apurada, para omissão de saídas na Infração 01, exercício de 2000.

Poder-se-ia até suscitar a discussão sobre a existência de duplicidade da exigência, caso permanecesse a presunção de omissão de entrada e ficasse configurado que a presunção do item 03 da autuação nela estivesse compreendida, aliás, conforme previsto no artigo 60, §1º, do RICMS/97.

Ocorre que, com a mudança na Infração 01 – exercício de 2000 - da presunção para constatação de omissão de saídas, tal discussão não pode prosperar, considerando que a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível.

Adentrando no mérito da autuação, verifico que o autuante ao proceder a Auditoria de Caixa não zerou o saldo inicial do mês posterior ao mês no qual foi constatado saldo credor, tendo somado todos os valores de janeiro a novembro, sendo que no mês de dezembro, considerou como entradas de dinheiro o total das vendas declaradas na DME de todo o exercício e saídas de dinheiro as compras também declaradas na DME referentes a todo exercício.

Entendo que, no presente caso, cabe a exigência fiscal referente ao saldo credor apurado no final de cada exercício, conforme constatado nas DMEs, ou seja, no exercício de 2000 o valor da base de cálculo de R\$54.085,50 e no exercício de 2001, o valor da base de cálculo de R\$34.099,94, resultando no ICMS de R\$9.194,53 e R\$5.796,99, respectivamente.

Contudo, a omissão de saídas apurada através de saldo credor de caixa, enquadra-se no artigo 408-L, do RICMS/97, que estabelece que *perderá o direito a adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (Simbahia) a empresa que incorrer na prática de infrações de que tratam o inciso IV e a alínea “c” do inciso V do art. 915, a critério do Inspetor Fazendário.*

Assim, como a infração apontada item 03, constatada nos exercícios de 2000 e 2001, enquadra-se no dispositivo regulamentar acima referido, o imposto deverá ser corretamente apurado com base nos critérios adotados pelo regime normal de apuração, obedecendo, entretanto, as condições estabelecidas através da Lei nº. 8.534/02, de 13/12/02, que alterou o art. 19 da Lei nº 7.357/98.

Por essa nova redação, o imposto deve ser exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos, e os créditos fiscais devem ser apurados utilizando-se o percentual de 8% sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais, a não ser que o contribuinte comprove a existência de créditos superiores ao acima indicado (§§ 1º e 2º do artigo 19 da citada Lei).

Portanto, relativamente ao exercício de 2000, considerando-se o crédito de 8% no valor de R\$4.326,84, o ICMS inicialmente apurado no valor de R\$9.194,53 passa para R\$4.867,69. No tocante ao exercício de 2001, considerando-se o crédito de 8% no valor de R\$2.727,99 o ICMS inicialmente apurado no valor de R\$5.796,99 passa para o valor de R\$3.069,00, perfazendo para este item da autuação o valor total de ICMS devido de R\$7.936,69. Infração parcialmente subsistente.

Diante do exposto, as Infrações 01 e 02 são insubsistentes e a Infração 03, parcialmente subsistente.

Voto pela procedência em parte do Auto de Infração.

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 nº 269610.0019/05-0, lavrado contra **CLÉLIO PIRES DE CARVALHO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.936,69**, acrescido da multa de 70% prevista no artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, 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 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2007.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR